

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG in der Fassung des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

I.	Anwendungsbereich	4
II.	Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung	4
	1. Allgemeines	4
	2. Sanierungsvoraussetzungen	4
	3. Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs	5
	4. Sanierung in Konzernstrukturen	7
III.	Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen	8
	1. Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG)	8
	2. Lohnsummenregelung (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG)	9
	3. Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG)	10
	a) Allgemeines	10
	b) Einlagen zur Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens	10
	c) Zwölf-Monats-Zeitraum	12
	d) Wesentlichkeitsgrenze der Betriebsvermögenszuführungen	12
	e) Umwandlungen und Einbringungen	13
	4. Nichterhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen	16
	a) Verstoß gegen die Bestimmungen einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung	16
	b) Wesentliche Unterschreitung der Ausgangslohnsumme	17
	c) Ausschüttung von zugeführtem wesentlichem Betriebsvermögen	18
	aa) Drei-Jahres-Zeitraum	18
	bb) Leistungen	18
	cc) Wert der Leistungen	19
	dd) Verringerung der Zuführungen	19
IV.	Ausschluss der Sanierungsklausel (§ 8c Absatz 1a Satz 4 KStG)	20
	1. Einstellung des Geschäftsbetriebs	20
	2. Branchenwechsel	21
V.	Rechtsfolgen	21
	1. Rechtsfolgen der Anwendung der Sanierungsklausel	21
	2. Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanwendung der Sanierungsklausel	21
	a) Verhältnis zu § 8c Absatz 1 KStG	21

b) Verhältnis zu § 8d KStG 22

ENTWURF

I. Anwendungsbereich

- 1 § 8c Absatz 1a KStG ist auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Absatz 1 KStG anzuwenden, die in den Anwendungsbereich des § 8c KStG fallen (vgl. Rn. 1 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645).

II. Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung

1. Allgemeines

- 2 Die Anwendung der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG setzt einen Beteiligungserwerb voraus, der zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt (§ 8c Absatz 1a Satz 1 KStG). Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten (§ 8c Absatz 1a Satz 2 KStG). Auf den Erfolg der Sanierung kommt es hingegen nicht an.
- 3 Der Geschäftsbetrieb i. S. d. § 8c Absatz 1a KStG umfasst die gesamte wirtschaftliche Aktivität der zu sanierenden Körperschaft. Von der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG sind daher auch Körperschaften umfasst, die mehrere Geschäftsbetriebe i. S. d. § 8d KStG betreiben und deshalb von der Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrages ausgeschlossen sind.

2. Sanierungsvoraussetzungen

- 4 Die Anwendung der Sanierungsklausel setzt voraus, dass die Körperschaft nach der pflichtgemäßen Einschätzung eines objektiven Dritten im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist und die Sanierungsmaßnahmen (Maßnahmen) geeignet sind, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen.
- Sanierungsbedürftig ist die Körperschaft, wenn die Zahlungsunfähigkeit oder die Überschuldung droht oder bereits eingetreten ist.
 - Sanierungsfähig ist die Körperschaft, wenn im Zeitpunkt der Vornahme der Maßnahme(n) objektiv betrachtet die Möglichkeit besteht, die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen oder zu verhindern.
 - Sanierungsgeeignet sind die Maßnahmen, wenn sie nicht im Rahmen einer objektiven Vorausschau ungeeignet scheinen, das Unternehmen zu erhalten und wieder ertragsfähig zu machen.
- 5 Zur Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit sind die insolvenzrechtlichen Grundsätze der §§ 17 bis 19 InsO heranzuziehen. Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO ist die Unfähigkeit des Schuldners, fällige Zahlungspflichten zu erfüllen. Nach § 18 InsO liegt drohende Zahlungsunfähigkeit vor, wenn der Schuldner voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, bestehende Zahlungsverpflichtungen bei Fälligkeit zu begleichen. Überschuldung liegt nach § 19 InsO vor, wenn das vorhandene Vermögen die Verbindlichkeiten nicht deckt. Eine positive

Fortführungsprognose führt nicht zum Entfall der einmal bestehenden Überschuldung und damit nicht zum Wegfall der Voraussetzung des § 8c Absatz 1a KStG.

- 6 Darüber hinaus muss der Beteiligungserwerb auch mit der Absicht der Sanierung erfolgen bzw. erfolgt sein. Die Sanierungsabsicht wird vermutet, wenn die Körperschaft sanierungsfähig und sanierungsbedürftig ist und die Maßnahmen geeignet sind, die Sanierung herbeizuführen. Darauf, ob die Sanierung alleiniger Zweck des Erwerbs ist, kommt es nicht an. Der alleinige Nachweis über die subjektive Sanierungsabsicht des Erwerbers zum Zweck der Sanierung reicht nicht aus, um die Geeignetheit des Beteiligungserwerbes als Maßnahme einer Sanierung nachzuweisen.
- 7 Die Körperschaft muss Unterlagen vorlegen, aus denen sich die obigen Voraussetzungen ergeben. Aus diesen Unterlagen müssen sich sowohl die Ursache für die eingetretene Krise (drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung) in objektiv nachvollziehbarer Weise, als auch die konkreten zur Bewältigung dieser Krise ergriffenen Maßnahmen und deren Eignung belegt werden. Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag in der Überschuldungsbilanz oder eine Bestätigung der Hausbank über die fehlende Bereitschaft weiterer Finanzierungen (zu marktüblichen Konditionen, ohne Sicherheiten Dritter) können Indizien für das Vorliegen der o.g. Voraussetzungen sein, die gemeinsam mit anderen Merkmalen (wie z. B. einer Liquiditätsplanrechnung) den Nachweis für eine eingetretene Krise führen. Liegen beide Indizien vor, so kann von einer drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung ausgegangen werden.
- 8 Ein für insolvenzrechtliche Zwecke erstellter Sanierungsplan (§§ 217 ff. InsO) ist hierbei als Nachweis ausreichend, sofern der Beteiligungserwerb Teilmaßnahme des Sanierungsplans ist.
- 9 Darüber hinaus kann auch ein Sanierungsgutachten, das für Dritte (z. B. Gläubiger des Unternehmens) erstellt wurde, als geeigneter Nachweis der ergriffenen Maßnahmen zu Grunde gelegt werden, soweit der Beteiligungserwerb Teilmaßnahme des Sanierungsgutachtens ist. Insbesondere Sanierungsgutachten von Wirtschaftsprüfern nach einer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode (z. B. nach IDW S 6) stellen einen nicht zu beanstandenden Nachweis dar.

3. Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs

- 10 Ein Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung (Kausalität) liegt nur dann vor, wenn er zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem bei der Körperschaft Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung droht oder eingetreten ist. Dieser Zeitpunkt entspricht dem Eintritt der „Krise“ nach den Grundsätzen des Eigenkapitalersatzrechts vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008, BGBl. I S. 2026 (vgl. Begründung zu § 8c Absatz 1a KStG in der BT-Drucks. 16/13429 S. 50). Bei der Bestimmung des Krisenbeginns sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 8. Juni 1999, BStBl I S. 545 sowie der Rn. 9 des BMF-Schreibens vom 7. Juni 2022, BStBl I S. 897 zu beachten. Daher können Beteiligungserwerbe, die bereits vor der Krise erfolgt sind, die Anwendung des § 8c Absatz 1a KStG nicht auslösen.

- 11 Der Zeitpunkt des Erwerbs ist nach den allgemeinen Grundsätzen der Rn. 13 bis 15 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645 zu bestimmen.
- 12 Maßgebend für die Anwendung der Sanierungsklausel ist der im Zeitpunkt des Erwerbs ausgeübte Geschäftsbetrieb (zum Geschäftsbetrieb siehe Rn. 3).
- 13 Ob für einen Beteiligungserwerb die Voraussetzungen für die Anwendung der Sanierungsklausel vorliegen, ist zu prüfen, wenn die schädliche Grenze von 50 % (vgl. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG) innerhalb von fünf Jahren erstmals überschritten wird. Kommt es innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums zu mehreren Erwerben nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG, sind die Voraussetzungen der Sanierungsklausel getrennt für jeden einzelnen Erwerb zu betrachten. Für den Fall, dass die Voraussetzungen der Sanierungsklausel bei einem Erwerb nicht vorliegen, ist dieser als Zählerwerb für die Prüfung der 50 %-Grenze weiterer Erwerbe heranzuziehen.

Beispiel 1:

Anteilseigner an der V-GmbH ist zu 100 % die natürliche Person A. Zum 01.01.01 veräußert A 30 % der Anteile an die natürliche Person B. Die V-GmbH befand sich zu diesem Zeitpunkt noch nicht in einer Krise. Diese trat durch anhaltende Verluste bis zum 31.12.02 ein. Zur Sanierung der V-GmbH erwirbt B deshalb zum 01.02.03 weitere 25 % der Anteile an der V-GmbH. Der Erwerb ist Teil eines Sanierungskonzeptes der V-GmbH.

Lösung:

Zum 01.01.01 findet die Sanierungsklausel (noch) keine Anwendung, da weder die 50 %-Grenze überschritten wurde noch – mangels Krise – der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung erfolgte. Daher liegen zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a KStG nicht vor. Der Beteiligungserwerb vom 01.01.01 ist jedoch als Zählerwerb für den späteren Beteiligungserwerb zum 01.02.03 heranzuziehen.

Zum 01.02.03 liegt daher zunächst ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG vor, da die 50 %-Grenze überschritten wird (30 % + 25 % = 55 %). Da die V-GmbH zwischenzeitlich in die Krise geraten ist und der Beteiligungserwerb zum 01.02.03 sodann zum Zweck der Sanierung erfolgte, sind insoweit jedoch die Voraussetzungen der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG erfüllt. Der Beteiligungserwerb zum 01.02.03 ist daher nicht als Zählerwerb zu berücksichtigen, sodass die nicht genutzten Verluste zum 01.02.03 vollständig abziehbar bleiben.

Abwandlung:

Nach Abschluss der Sanierung am 01.09.03 veräußert A am 01.01.04 weitere 30 % der Anteile an B.

Lösung:

Da die Sanierung am 01.09.03 abgeschlossen war, sind die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1 KStG für den Erwerb zum 01.01.04 erneut zu prüfen. Da dieser Erwerb zu einer Überschreitung

der 50 %-Grenze führt (30 % am 01.01.01 + 30 % am 01.01.04), findet § 8c Absatz 1 KStG auf ggf. zum 31.12.03 festgestellte Verluste Anwendung.

- 14 Ob zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs tatsächlich Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung droht bzw. bereits eingetreten ist, hat die Körperschaft anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Eine Beurteilung erfolgt nach den Umständen des Einzelfalls. Ein Nachweis kann insbesondere durch die Vorlage eines Sanierungsplans oder eines Sanierungsgutachtens erbracht werden (vgl. Rn. 7 ff.). Nicht erforderlich ist, dass im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs von der Verlustkörperschaft ein Insolvenzantrag gestellt wurde.
- 15 Der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen Beteiligungserwerb und Sanierung ist nur gegeben, wenn in den Maßnahmen, mit denen der Geschäftsbetrieb saniert werden soll, der Beteiligungserwerb berücksichtigt ist und die Sanierung im Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht abgeschlossen ist. Eine Kausalität wird jedoch widerlegbar nicht mehr angenommen, wenn die Sanierungsmaßnahme mehr als zwölf Monate nach dem Beteiligungserwerb ergriffen wird.

4. Sanierung in Konzernstrukturen

- 16 Bei mehrstufigen Beteiligungen bzw. Konzernstrukturen können unmittelbare schädliche Beteiligungserwerbe zugleich mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe auf einer anderen Ebene zur Folge haben. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Sanierungsklausel sind für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen.
- 17 Die Anwendung der Sanierungsklausel auf die mittelbaren Beteiligungserwerbe ergibt sich nicht ohne weiteres aus der Anwendung der Sanierungsklausel auf die unmittelbaren Beteiligungserwerbe, setzt eine Anwendung auf die nachgeordnete Gesellschaft jedoch auch nicht voraus.
- 18 Dieser Grundsatz ist auch in Organschaftsfällen anzuwenden (siehe hierzu auch Rn. 59 und Rn. 60 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645).
- 19 Den Nachweis, dass der mittelbare Beteiligungserwerb auch zum Zweck der Sanierung erfolgt, hat die nachgeordnete Gesellschaft zu erbringen. Die Vorlage eines konzernweiten Sanierungsplans oder Sanierungsgutachtens ist ausreichend, wenn sich hieraus die Teilnahme der nachgeordneten Gesellschaft an der Sanierung ergibt. Wird eine nachgeordnete Gesellschaft bei mittelbarem Beteiligungserwerb nicht saniert oder ist sie nach den Grundsätzen dieses Schreibens nicht sanierungsbedürftig (vgl. Rn. 4 ff.), ist die Sanierungsklausel auf diese nachgeordnete Gesellschaft nicht anzuwenden.
- 20 Ist die zu sanierende Körperschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, so ist Voraussetzung für die Anwendung von § 8c Absatz 1a KStG, dass nicht nur der Geschäftsbereich der Körperschaft selbst, sondern auch derjenige der Personengesellschaft saniert wird, sofern die Personengesellschaft selbst auch ein Sanierungsfall ist und der Verlust der zu sanierenden Körperschaft im Wesentlichen aus dem Verlust der Personengesellschaft resultiert (Prüfung anhand der Kriterien unter Rn. 4 ff.).

III. Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen

- 21 Die Anwendung der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG setzt den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen voraus (§ 8c Absatz 1a Satz 2 und 3 KStG). Die Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen ist nur dann anzunehmen, wenn die Körperschaft (mindestens) eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt:
- Vorliegen einer Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung
 - Einhaltung der Lohnsummenregelung
 - Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen
- 22 Die Aufzählung in § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG ist abschließend. Insbesondere reicht die bloße Fortführung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft ohne die Erfüllung der Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG für die Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen nicht aus.

1. Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG)

- 23 Die Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen ist dann anzunehmen, wenn die Körperschaft im Zuge der Sanierung eine Betriebsvereinbarung abschließt und befolgt, die zwingend eine Arbeitsplatzregelung enthält.
- 24 Als eine Betriebsvereinbarung i. S. d. § 8c Absatz 1a KStG sind insbesondere Betriebsvereinbarungen (§ 77 Absatz 2 BetrVG), Tarifverträge (§ 1 TVG) oder Sozialpläne (§ 112 Absatz 1 Satz 3 BetrVG) anzusehen.
- 25 Bei einer Betriebsvereinbarung handelt es sich um einen Vertrag zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat, der nicht nur Rechte und Pflichten dieser Parteien, sondern auch (vergleichbar einem Gesetz oder Tarifvertrag) verbindliche Normen für alle von der Vereinbarung betroffenen Arbeitnehmer des Betriebs enthält.
- 26 In dem von dieser Betriebsvereinbarung betroffenen Geschäftsbereich muss mehr als die Hälfte der sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer tätig sein. Die Sozialversicherungspflicht richtet sich im Zweifel nach der Statusfeststellung durch die Deutsche Rentenversicherung Bund (§ 7a SGB IV); dies gilt insbesondere für den Gesellschafter-Geschäftsführer.
- 27 Die erforderliche Arbeitsplatzregelung (Rn. 23) muss Aussagen oder Regelungen über die Sicherung und Erhaltung der Arbeitsplätze vorsehen. Die inhaltliche Ausgestaltung ist allein durch die Beteiligten zu treffen und für Zwecke der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG steuerlich nicht zu beanstanden. Auf eine Mindestzahl der gemäß Betriebsvereinbarung zu erhaltenden Arbeitsplätze und die Laufzeit der Betriebsvereinbarung kommt es dabei nicht an.
- 28 Eine Betriebsvereinbarung ist auch dann anzuerkennen, wenn die Arbeitsplatzregelung Bestimmungen trifft, die das Unterschreiten der Ausgangslohnsumme nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG ausdrücklich zulassen.
- 29 Die abgeschlossene Betriebsvereinbarung muss von der Körperschaft tatsächlich befolgt werden. Bei einem Verstoß der Körperschaft gegen die Bestimmungen dieser

Betriebsvereinbarung liegt von Anfang an keine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG vor (vgl. Rn. 58 ff.).

- 30 Die Betriebsvereinbarung muss grundsätzlich nach dem Beteiligungserwerb abgeschlossen werden und mit dem Beteiligungserwerb in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Sofern eine Betriebsvereinbarung bereits vor dem Beteiligungserwerb abgeschlossen wurde, kann der zeitliche Zusammenhang auch durch eine nach dem Beteiligungserwerb geschlossene weitere Vereinbarung (Anschlussvereinbarung) hergestellt werden. Voraussetzung ist, dass in dieser Anschlussvereinbarung dokumentiert ist, dass die Beteiligten auch nach dem Beteiligungserwerb keine andere Betriebsvereinbarung getroffen hätten.
- 31 Existiert kein Betriebsrat, kann die Körperschaft mit ihren Arbeitnehmern individuelle Vereinbarungen treffen. Diese Vereinbarungen sind für die Anwendung des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG als Betriebsvereinbarung anzuerkennen, wenn mehr als die Hälfte der sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer solche Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber abgeschlossen haben und diese jeweils die Anforderungen der Rn. 23 bis 30 erfüllen.

2. Lohnsummenregelung (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG)

- 32 Bei der Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen und der Ausgangslohnsumme sind die Grundsätze des Abschnittes 8 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25. Juni 2009 (BStBl I S. 713) zu beachten. In Organschaftsfällen ist die Lohnsumme gesellschaftsbezogen und nicht bezogen auf den gesamten Organkreis zu ermitteln. Die Lohnsummen aus zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sind unabhängig von ihrer Höhe nicht einzubeziehen. Auf in- und ausländische Betriebsstätten entfallende Lohnsummen sind einzubeziehen. Vergütungen, die als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, werden insoweit nicht in die Lohnsummen einbezogen.
- 33 Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die letzten fünf vor dem Beteiligungserwerb endenden Wirtschaftsjahre maßgebend.
- 34 Die Lohnsummenregelung nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG ist nicht anwendbar, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder die Körperschaft nicht mehr als 10 Arbeitnehmer hat (§ 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG i. d. F. des ErbStG vom 24. Dezember 2008, BGBl. I S. 3018). In diesen Fällen kann die Körperschaft das Tatbestandsmerkmal der Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen nur über § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 oder Nummer 3 KStG erfüllen.

3. Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG)

a) Allgemeines

- 35 Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen kann nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG auch durch die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen in die Körperschaft nachgewiesen werden.
- 36 Die Zuführung muss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen und mindestens 25 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des dem Beteiligungserwerb vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthaltenen Aktivvermögens zu Buchwerten entsprechen.
- 37 Es ist nicht erforderlich, dass sich das der Körperschaft zugeführte Vermögen im Betriebsvermögen des sanierenden Erwerbers der Anteile befunden hat.
- 38 Zuführungen vor dem Beteiligungserwerb sind nicht zu berücksichtigen, es sei denn, sie stehen in einem untrennbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb.

Beispiel 2:

An der V-GmbH sind die natürliche Person A zu 90 % und die natürliche Person B zu 10 % beteiligt. Am 01.03.01 wird eine Kapitalerhöhung der V-GmbH beschlossen. An der Kapitalerhöhung nimmt ausschließlich B teil. Nach der Kapitalerhöhung ist B zu 90 % und A zu 10 % beteiligt. B erbringt seine Einlage am 02.03.01 in die Kapitalgesellschaft. B leistet hierfür eine Einlage i. H. v. 200.000 Euro in das Stammkapital. Darüber hinaus leistet er ein Aufgeld i. H. v. 50.000 Euro, das in der Kapitalrücklage (§ 272 Absatz 2 Nummer 1 HGB) der V-GmbH erfasst wird. Die Kapitalerhöhung wird am 01.12.01 in das Handelsregister eingetragen und damit wirksam.

Lösung:

Der schädliche Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 KStG liegt erst mit Wirksamkeit der Kapitalerhöhung vor (vgl. Rn. 14 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645). Somit wäre die Einlage i. H. v. 250.000 Euro am 02.03.01 grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, da sie vor dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgte. Da die Einlage jedoch sachlich untrennbar mit dem Beteiligungserwerb verknüpft ist, ist sie für Zwecke des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG zu berücksichtigen.

b) Einlagen zur Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens

- 39 Einlagen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG können in das Nennkapital oder in die Kapitalrücklage geleistet werden. Bei der Zuführung muss es sich um einen einlagefähigen Vermögensgegenstand handeln. Nicht einlagefähig i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG sind Nutzungsvorteile (vgl. H 8.9 „Nutzungsvorteile“ KStH 2022). Als Zuführungen wesentlichen Betriebsvermögens kommen auch Aufgelder (auch bei Veräußerung eigener Anteile) in Betracht. Die bloße Verlustübernahme i. S. d. § 302 AktG im Rahmen einer wirksamen Organschaft nach §§ 14 ff. KStG sowie organschaftliche Minderabführungen nach

§ 14 Absatz 4 Satz 1 KStG führen hingegen nicht zu einer Einlage i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG.

- 40 Eine Zuführung von Betriebsvermögen setzt eine Vermögensmehrung der Körperschaft voraus. Daher sind Maßnahmen, die zur bloßen Umgliederung von Eigenkapital führen, nicht als Zuführung von Vermögen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG zu berücksichtigen. Dies gilt selbst dann, wenn die Maßnahme zur Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos führt.

Beispiel 3:

Die V-GmbH beschließt eine vereinfachte Kapitalherabsetzung (§ 58a GmbHG). Hierbei werden 20.000 Euro des Stammkapitals herabgesetzt und zum Ausgleich eines Bilanzverlustes verwendet. Ein Sonderausweis nach § 28 Absatz 1 Satz 3 KStG besteht nicht.

Lösung:

Obwohl die Kapitalherabsetzung das steuerliche Einlagekonto nach § 28 Absatz 2 Satz 1 KStG erhöht, führt die vereinfachte Kapitalherabsetzung nicht zu einer Zuführung von Vermögen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG.

- 41 Für Zwecke des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG sind nur Einlagen zu berücksichtigen, die durch den sanierenden Erwerber der Anteile an der Verlustkörperschaft oder durch eine ihm nahestehende Person zum Zweck der Sanierung geleistet werden.
- 42 Der Erlass von Verbindlichkeiten steht gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 4 KStG der Zuführung von neuen Betriebsvermögen gleich. Als Zuführung ist der werthaltige Teil der Forderung (Teilwert, vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307) zu berücksichtigen. Eine Werthaltigkeit besteht nur in der Höhe, in der die in der Krise befindliche Körperschaft diesen Anspruch erfüllen könnte; die Feststellungslast (objektive Beweislast) trägt die Körperschaft. Der Erlass von Verbindlichkeiten bzw. die Aufrechnung mit Forderungen der Verlustkörperschaft auf Leistung einer Einlage sind nicht schädlich (Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital; vgl. § 19 Absatz 4 GmbHG und § 27 AktG).

Beispiel 4:

An der V-GmbH (Stammkapital 150.000 Euro) ist zu 100 % die natürliche Person A beteiligt. Die V-GmbH ist Schuldnerin eines Darlehens i. H. v. 1 Mio. Euro. Gläubigerin ist die natürliche Person B. Der Teilwert des Darlehens beträgt zum 01.01.01 nur noch 250.000 Euro. Das Stammkapital der V-GmbH wird am 01.01.01 i. H. v. 250.000 Euro erhöht. Die Kapitalerhöhung soll von der natürlichen Person B übernommen werden, welche hierdurch zu 62,5 % an der V-GmbH beteiligt wird. Im Rahmen dieser Kapitalerhöhung erlässt die natürliche Person B der V-GmbH die vollständige Darlehensschuld i. H. v. 1 Mio. Euro. Ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Absatz 1 KStG liegt vor.

Lösung:

Durch die Einlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung führt die natürliche Person B der V-GmbH grundsätzlich wesentliches Betriebsvermögen zu. Der Erlass der Verbindlichkeit ist

als Einlage zu berücksichtigen, jedoch nur soweit die Verbindlichkeit werthaltig ist (hier: 250.000 Euro). Die Tatsache, dass im vorliegenden Fall Fremdkapital in Eigenkapital umgewandelt wurde, steht der Annahme einer Zuführung nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 4 KStG nicht entgegen.

- 43 Der Erlass einer Verbindlichkeit gegen Besserungsversprechen steht der Berücksichtigung der Zuführung von neuen Betriebsvermögen, soweit die Verbindlichkeit werthaltig ist, nicht entgegen (zum Besserungsfall siehe Rn. 67).

c) Zwölf-Monats-Zeitraum

- 44 Die Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens muss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen, der die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösen würde. Maßgebend ist für Zwecke des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG allein der Zeitpunkt des Zuflusses an die Körperschaft und nicht der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage. Steuerliche Rückwirkungen (insbesondere nach dem UmwStG) sind für die Ermittlung des Zeitpunktes der wesentlichen Betriebsvermögenszuführung nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG unbeachtlich.
- 45 Der Zwölf-Monats-Zeitraum stellt eine nicht verlängerbare materiell-rechtliche Ausschlussfrist dar. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO ist nicht möglich.

d) Wesentlichkeitsgrenze der Betriebsvermögenszuführungen

- 46 Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt nur dann vor, wenn das zugeführte Vermögen mindestens 25 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des dem Beteiligungserwerb vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthaltenen Aktivvermögens entspricht.
- 47 Bei der Ermittlung des Aktivvermögens ist auf die Werte der Steuerbilanz (Buchwerte) abzustellen. Die Steuerbilanz ist insbesondere unter Beachtung des § 3a Absatz 1 Satz 3 EStG aufzustellen. Findet in dem dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen Wirtschaftsjahr die Regelung des § 3a EStG auf die Körperschaft Anwendung, sind die stillen Lasten der Körperschaft gemäß § 3a Absatz 1 Satz 3 EStG aufzudecken.
- 48 Neues Betriebsvermögen wird nur zugeführt, wenn die Einlagen bis zum Erreichen der 25 %- Grenze nicht durch Leistungen gemindert werden (zu den Leistungen siehe Rn. 65 ff.).
- 49 Nicht in die Ermittlung des maßgeblichen steuerbilanziellen Aktivvermögens einzubeziehen sind Einlagen, die vor der Wirksamkeit des schädlichen Beteiligungserwerbs erfolgten und mit diesem in einem untrennbaren sachlichen Zusammenhang stehen (vgl. Rn. 38).

Beispiel 5:

An der V-GmbH sind die natürliche Person A zu 90 % und die natürliche Person B zu 10 % beteiligt. Am 01.12.01 wird eine Kapitalerhöhung der V-GmbH beschlossen. An der Kapitalerhöhung nimmt ausschließlich B teil. Nach der Kapitalerhöhung ist B zu 90 % und A zu 10 % beteiligt. B erbringt seine Einlage am 02.12.01 in die Kapitalgesellschaft. B leistet hierfür eine Einlage i. H. v. 200.000 Euro in das Stammkapital. Die Kapitalerhöhung wird am

01.02.02 in das Handelsregister eingetragen und wirksam. Das Wirtschaftsjahr der V-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Das steuerbilanzielle Aktivvermögen der V-GmbH zum 31.12.01 beträgt 300.000 Euro.

Lösung:

Die Einlage ist zu berücksichtigen, obwohl die Zuführung von neuem Betriebsvermögen vor dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgte (vgl. Rn. 38). Der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt mit Eintragung in das Handelsregister (vgl. Rn. 14 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645) am 01.02.02. Für die Bemessung der Wesentlichkeit der Betriebsvermögenszuführung ist daher gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 KStG das steuerbilanzielle Aktivvermögen zum 31.12.01 maßgebend (letzter Bilanzstichtag vor dem schädlichen Beteiligungserwerb). Im vorliegenden Fall wären dies 300.000 Euro. Da jedoch das neue Betriebsvermögen bereits zugeführt und daher im steuerbilanziellen Aktivvermögen erfasst wurde, ist das Aktivvermögen um den Wert der Einlage zu kürzen. Das maßgebende Aktivvermögen beträgt daher im vorliegenden Fall 100.000 Euro (= 300.000 Euro abzgl. Einlage i. H. v. 200.000 Euro).

- 50 Die Zuführung von 25 % des in der Steuerbilanz enthaltenen Aktivvermögen (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 KStG) ist nur bei einem Beteiligungserwerb von 100 % der Anteile an der Verlustkörperschaft zu leisten. Bei einem geringeren Beteiligungserwerb genügt eine entsprechend geringere Betriebsvermögenszuführung (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 3 KStG). Werden z. B. 60 % der Anteile an einer Körperschaft erworben, ist eine Betriebsvermögenszuführung i. H. v. mindestens 15 % (60 % von 25 %) erforderlich. Bei der Berechnung des Verhältnisses der Betriebsvermögenszuführung zur Beteiligungshöhe sind sämtliche Zähl- und Sanierungserwerbe (vgl. Rn. 13 und 81) zu berücksichtigen.
- 51 Maßgebend für die Ermittlung des Wertes der Betriebsvermögenszuführungen ist der Wert, mit dem diese von der empfangenden Körperschaft angesetzt wird. Auf die Grundsätze zur Ermittlung des Wertes einer verdeckten Einlage nach R 8.9 Absatz 4 KStR 2022 wird hingewiesen.

e) Umwandlungen und Einbringungen

- 52 Vermögensübertragungen im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen sind unter normenspezifischer Betrachtung des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG als Zuführung von Betriebsvermögen in die Verlustkörperschaft i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG zu berücksichtigen, soweit diese zu einer Erhöhung des steuerlichen Eigenkapitals der Verlustkörperschaft führen. Voraussetzung ist, dass der sanierende Erwerber der Anteile oder eine diesem nahestehende Person (Rn. 41) Einbringender bzw. übertragender Rechtsträger ist. Als qualifizierte Einlage i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG zu berücksichtigen ist die Betriebsvermögenszuführung mittels Sacheinlagen durch Einbringungen i. S. d. §§ 20 und 21 UmwStG, durch Abwärts- und Seitwärtsverschmelzungen (§§ 2 ff. UmwG, §§ 11 ff. UmwStG) sowie durch Abwärts- und Seitwärtsspaltungen (§§ 123 ff. UmwG, § 15 UmwStG).

Unbeachtlich ist, ob es sich dabei um nach dem Umwandlungssteuergesetz begünstigte Vorgänge handelt.

- 53 Die umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungs- bzw. Rückbeziehungsfiktionen (§§ 2 und 20 Absatz 6 UmwStG) sind für Zwecke des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 KStG unbeachtlich. Es kommt allein auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung oder Einbringung an. Der Zufluss erfolgt für Zwecke der Sanierungsklausel mit Eintragung der Verschmelzung oder Spaltung im Handelsregister (§ 20 Absatz 1 Nummer 1 UmwG, § 131 Absatz 1 Nummer 1 UmwG) und bei Einbringungen mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem eingebrachten Vermögen.
- 54 Erhöht die Umwandlung oder Einbringung aufgrund der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung bzw. Rückbeziehung das steuerbilanzielle Aktivvermögen zum Bilanzstichtag, der dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangeht, ist dieses für die Berechnung der Betriebsvermögenszuführung nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 KStG um den Wert des vom sanierenden Anteilseigner zugeführten Betriebsvermögens zu vermindern.
- 55 Bei Einbringungen nach §§ 20 und 21 UmwStG ist eine Betriebsvermögenszuführung i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG in der Höhe zu berücksichtigen, in der das eingebrachte Betriebsvermögen oder die eingebrachten Anteile von der übernehmenden Gesellschaft angesetzt werden (d. h. gemeiner Wert, Zwischenwert oder Buchwert). Gewährt die übernehmende Gesellschaft neben den Gesellschaftsanteilen sonstige Gegenleistungen i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 oder § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 UmwStG, ist der Wert dieser Gegenleistungen vom Wert der Betriebsvermögenszuführung abzuziehen. Aus Vereinfachungsgründen kann der Betrag der Anschaffungskosten nach § 20 Absatz 3 Satz 1 und Satz 3 oder § 21 Absatz 2 Satz 1 und Satz 6 UmwStG herangezogen werden.

Beispiel 6:

Die natürliche Person A bringt im Rahmen einer Kapitalerhöhung ihr Einzelunternehmen nach § 20 UmwStG zu Buchwerten in die V-GmbH ein. Das steuerbilanzielle Eigenkapital ihres Einzelunternehmens (Buchwerte) beträgt 400.000 Euro. Der gemeine Wert des Einzelunternehmens beträgt 1 Mio. Euro. A erhält im Rahmen der Kapitalerhöhung neue Anteile zum Nennwert i. H. v. 350.000 Euro. I. H. v. 50.000 Euro erhält A eine Forderung gegenüber der V GmbH. Ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Absatz 1a KStG liegt vor. Ein Aufgeld wird nicht geleistet.

Lösung:

A leistet für Zwecke des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG eine Betriebsvermögenszuführung i. H. v. 350.000 Euro (Buchwerteinbringung: 400.000 Euro abzgl. sonstiger Gegenleistung i. H. v. 50.000 Euro).

- 56 Geht Vermögen im Rahmen einer Abwärts- oder Seitwärtsverschmelzung bzw. einer Abwärts- oder Seitwärtsspaltung auf die Verlustkörperschaft über, ist eine Betriebsvermögenszuführung i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG zu berücksichtigen, soweit sich das steuerliche

Eigenkapital der Verlustkörperschaft erhöht. Als Betriebsvermögenszuführung i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG kann nur der Anteil der Betriebsvermögenszuführung berücksichtigt werden, der der Beteiligung des erwerbenden Gesellschafters an der übertragenden Körperschaft entspricht.

Beispiel 7:

Zum 01.01.02 erwirbt die natürliche Person A 75 % der Anteile an der M-AG. Die übrigen 25 % der Anteile hält die natürliche Person B. Die M-AG hält selbst wiederum 100 % der Anteile an der V-GmbH und der S-GmbH. Nur gegenüber der V-GmbH sind zum 31.12.01 Verlustvorträge gesondert festgestellt worden. Sowohl die M-AG als auch die S-GmbH erzielten stets Gewinne. Die V-GmbH ist nachweislich von einer Zahlungsunfähigkeit bedroht. Der Anteilseignerwechsel erfolgt nach einem Sanierungskonzept und dient der Sanierung der V-GmbH. Das steuerbilanzielle Aktivvermögen der V-GmbH zum 31.12.01 beträgt 200.000 Euro. Das steuerbilanzielle Eigenkapital der S-GmbH zum 31.12.02 beträgt 25.000 Euro. Die Gesellschafter A und B beschließen am 01.02.02 (Tag des Verschmelzungsvertrages) eine Seitwärtsverschmelzung der S-GmbH auf die V-GmbH. Übertragungstichtag ist der 01.01.02. Die S-GmbH stellt zum 31.12.01 eine steuerliche Schlussbilanz zu Buchwerten auf (§ 11 Absatz 2 UmwStG). Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 01.07.02. Die V-GmbH beschäftigt keine Arbeitnehmer.

Lösung:

Der Erwerb der Anteile an der M-AG durch A löst einen mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb der Anteile an der V-GmbH aus. Die Verlustvorträge der V-GmbH sind grundsätzlich nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG vollständig zu kürzen.

Der Erwerb erfolgt jedoch zu Sanierungszwecken und fällt daher grundsätzlich unter die Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG. Da die V-GmbH keine Arbeitnehmer beschäftigt, ist die Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG nur anzuwenden, wenn A innerhalb von zwölf Monaten nach Beteiligungserwerb (01.01.02) wesentliches Betriebsvermögen zuführt.

A muss nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 und 3 KStG Betriebsvermögenszuführung von mindestens 18,75 % (= 75 % von 100 % der M-AG an V-GmbH und hiervon 25 %; vgl. Rn. 50) des steuerbilanziellen Aktivvermögens zum 31.12.01 der V-GmbH zuführen, also 37.500 Euro (18,75 % von 200.000 Euro).

Die Seitwärtsverschmelzung der S-GmbH auf die V-GmbH ist als Betriebsvermögenszuführung i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG zu berücksichtigen (vgl. Rn. 52 ff.). Die Seitwärtsverschmelzung wurde zum 01.07.02 durch Handelsregistereintrag zivilrechtlich wirksam und ist daher innerhalb des Zwölf-Monats-Zeitraum erbracht (vgl. Rn. 44 und 53). Als Betriebsvermögenszuführung gilt der Wert, der das steuerliche Eigenkapital der V-GmbH im Rahmen der Verschmelzung erhöht. Da die S-GmbH in ihrer Schlussbilanz zum 31.12.01 die Buchwerte angesetzt hat, hat die V-GmbH die übernommenen Wirtschaftsgüter mit den

Buchwerten anzusetzen (§ 12 Absatz 1 UmwStG). Als Betriebsvermögenszuführung i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG kann jedoch nur der Wert berücksichtigt werden, der auf den sanierenden Anteilseigner (hier: A) entfällt. Da A mittelbar zu 75 % an der S-GmbH beteiligt ist, hat A bis zum 31.12.02 eine Einlage i. H. v. 18.750 Euro (75 % der Buchwerte der S-GmbH i. H. v. 25.000 Euro) geleistet. Die Wesentlichkeitsgrenze nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 und 3 KStG beträgt im vorliegenden Fall jedoch 37.500 Euro. Somit liegt ohne weitere Einlagen i. H. v. mindestens 18.750 Euro keine begünstigte Sanierung i. S. d. § 8c Absatz 1a KStG vor. Die Verluste der V-GmbH sind vollständig nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG zu kürzen.

Abwandlung:

Der Saldo der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter der S-GmbH beträgt 50.000 Euro. Die S-GmbH setzt in ihrer Schlussbilanz zum 31.12.01 die gemeinen Werte an (§ 11 Absatz 1 UmwStG).

Lösung:

Durch den Ansatz der gemeinen Werte wird der V-GmbH neues Betriebsvermögen i. H. v. 50.000 Euro zugeführt. Hiervon entfallen 37.500 Euro auf den sanierenden Anteilseigner A. Damit hat A innerhalb von zwölf Monaten nach dem schädlichen Beteiligungserwerb eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung vorgenommen.

4. Nichterhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen

- 57 Für den Nachweis der Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen reicht die Erfüllung einer der Tatbestände des § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG aus (vgl. Rn. 21). Erfüllt die Körperschaft einen dieser Tatbestände nicht mehr, kann die Körperschaft die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen weiterhin durch den Nachweis der Erfüllung eines anderen Tatbestandes des § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG erbringen. Erfüllt die Körperschaft keinen Tatbestand nach § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG mehr, liegt ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO vor.

a) Verstoß gegen die Bestimmungen einer geschlossenen Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung

- 58 Die Körperschaft hat eine einmal geschlossene Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung im Rahmen der Sanierung zu befolgen (Rn. 23 ff.). Dies gilt auch für Vereinbarungen i. S. d. Rn. 31.
- 59 § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG sieht keine zeitliche Begrenzung der Befolgung der Betriebsvereinbarung vor. Ist die Betriebsvereinbarung auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden und verstößt die Körperschaft gegen die Bestimmungen der Betriebsvereinbarungen, liegt keine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen von der Körperschaft i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG vor. Auf die Länge des Zeitraums zwischen Abschluss der Betriebsvereinbarung oder schädlichem Beteiligungserwerb und dem Verstoß kommt es nicht an.

Beispiel 8:

Die M-AG erwirbt zum 01.01.01 100 % der Anteile an der V-AG. Der Erwerb erfolgt nach einem Sanierungsplan für Sanierungszwecke. Im Rahmen des Beteiligungserwerbs und der Sanierung schließt die V-AG mit ihrer Belegschaft am 01.02.01 eine Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung. Die M-AG führt der V-AG kein wesentliches Betriebsvermögen zu. Am 01.01.07 verstößt die V-AG gegen Bestimmungen der Betriebsvereinbarung vom 01.02.01.

Lösung:

Aufgrund des Verstoßes gegen die Betriebsvereinbarung vom 01.02.01 am 01.01.07 erfüllt die V-AG das Tatbestandsmerkmal der Befolgung einer Betriebsvereinbarung in § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG und damit insgesamt die Voraussetzungen für die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen nach § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG nicht mehr. In der Folge findet die Sanierungsklausel keine Anwendung mehr und die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste gehen in voller Höhe unter. Der Verstoß stellt ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar.

- 60 Die Kündigung einer Betriebsvereinbarung stellt keinen Verstoß gegen die Betriebsvereinbarung dar, wenn diese im Einklang mit den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung bzw. den gesetzlichen Vorschriften (z. B. § 77 Absatz 5 BetrVG) erfolgt.
- 61 Wurde eine Betriebsvereinbarung nach § 77 Absatz 2 BetrVG mit befristeter Laufzeit abgeschlossen, ist eine Kündigung der Betriebsvereinbarung grundsätzlich nicht zulässig. Die Kündigung eines Sozialplanes nach § 112 BetrVG ist ohne besondere Regelung im Sozialplan nicht zulässig.

b) Wesentliche Unterschreitung der Ausgangslohnsumme

- 62 Die tatsächliche Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG kann erst nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb endgültig nachgewiesen werden. Das Unterschreiten der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft mit Ablauf der fünf Jahre stellt ein rückwirkendes Ereignis dar (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO).

Beispiel 9:

Am 01.01.01 erwirbt die M-AG 100 % der Anteile an der V-GmbH. Der Beteiligungserwerb erfolgt zu Sanierungszwecken. Im Zuge der Sanierung schließt die V-GmbH am 01.02.01 eine Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung ab. Die Ausgangslohnsumme gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG beträgt 5 Mio. Euro. Die V-GmbH beschäftigt im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs 30 Mitarbeiter.

Bereits am 01.02.02 kündigt die V-GmbH entgegen den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung das Arbeitsverhältnis mit einem Teil der Belegschaft. Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen bis zum 31.12.05 beträgt 485 % der Ausgangslohnsumme.

Lösung:

Obwohl die M-AG die Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung nicht befolgt und daher die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG nicht erfüllt, liegt eine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2 KStG vor, da die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen mit 485 % nicht 400 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet. Der Verstoß gegen die Betriebsvereinbarung steht der Anwendung der Sanierungsklausel daher nicht entgegen.

c) Ausschüttung von zugeführtem wesentlichem Betriebsvermögen

- 63 Im Fall der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen über die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG mindern Leistungen innerhalb von drei Jahren nach Zuführung des neuen Betriebsvermögens dessen Wert. Wird dadurch die erforderliche Betriebsvermögenszuführung nicht mehr erreicht, liegt eine Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen nicht vor (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 6 KStG). Die Leistung stellt ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar.

aa) Drei-Jahres-Zeitraum

- 64 Der Drei-Jahres-Zeitraum beginnt in dem Zeitpunkt, in dem mit Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens durch Einlagen das Tatbestandsmerkmal der 25 % i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG erstmals erfüllt ist. Der Drei-Jahres-Zeitraum ist in Zeitjahren und nicht in Wirtschaftsjahren zu ermitteln.

bb) Leistungen

- 65 Leistungen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschafterverhältnis haben, insbesondere:
- offene und verdeckte Gewinnausschüttungen
 - Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Absatz 1 Satz 3 KStG)
 - Nennkapitalrückzahlungen unabhängig davon, ob diese den Sonderausweis nach § 28 Absatz 1 Satz 3 KStG oder das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Absatz 1 KStG verringern.
- 66 Abspaltungen oder Teilübertragungen i. S. d. §§ 15 und 16 UmwStG der Verlustkörperschaft auf andere Rechtsträger stehen Leistungen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 5 KStG gleich.
- 67 Erfolgte der Erlass einer Verbindlichkeit der Verlustkörperschaft gegenüber einem Gesellschafter gegen Besserungsschein und lebt die Verbindlichkeit wieder auf, liegt i. H. d. Erfüllungsbetrages für Zwecke der Sanierungsklausel eine Leistung der Körperschaft an den Anteilseigner vor. Zinsen, die auf den Zeitraum zwischen Erlass und Wiederaufleben entfallen, stellen keine Leistung an den Anteilseigner dar, soweit diese Vereinbarung keine verdeckte

Gewinnausschüttung auslöst (vgl. BMF-Schreiben vom 2. Dezember 2003, BStBl I S. 648 unter 2. b).

- 68 Eine Leistung i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 5 KStG ist erfolgt, wenn bei der Körperschaft die entsprechenden Mittel abgeflossen sind oder eine Vermögensmehrung verhindert worden ist.
- 69 Es sind alle Leistungen der Körperschaft zu berücksichtigen und zwar unabhängig davon, ob der Empfänger der Leistungen der Erwerber oder ein anderer Anteilseigner ist. Die Leistungen sind nicht nur quotal der Beteiligung des sanierenden Anteilseigners entsprechend zu berücksichtigen, sondern in voller Höhe.

Beispiel 10:

Die B-GmbH erwirbt zum 01.01.01 von der natürlichen Person A 70 % der Anteile an der V-GmbH. Die restlichen 30 % hält die natürliche Person A. Die B-GmbH führt der V-GmbH am 01.02.01 neues Betriebsvermögen i. H. v. 10.000 Euro zu. Am 01.03.01 erfolgt durch die V-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung an die natürliche Person A i. H. v. 10.000 Euro.

Lösung:

Obwohl die verdeckte Gewinnausschüttung der V-GmbH nur an die natürliche Person A erfolgt, sind für die Berechnung der Betriebsvermögenszuführung nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG die von der V-GmbH geleisteten Einlagen gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 5 KStG i. H. v. 10.000 Euro zu verringern.

cc) Wert der Leistungen

- 70 Leistungen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 5 KStG sind mit dem nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten Wert zu berücksichtigen.
- 71 Sind Leistungen auf Grund einer vorgesehenen Regelung abweichend von den allgemeinen Grundsätzen mit einem anderen Wert zu berücksichtigen (z. B. Buchwert, Zwischenwert), so ist dieser Wert der Leistung für die Verringerung der Betriebsvermögenszuführung nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 6 KStG zu Grunde zu legen.

dd) Verringerung der Zuführungen

- 72 Die Leistungen stehen der wesentlichen Betriebsvermögenszuführung nur dann gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 6 KStG entgegen, wenn die Verringerung der Einlagen i. S. d. § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG um den Betrag der Leistungen zur Unterschreitung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 2 und Satz 3 KStG führt (zur Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze vgl. Rn. 46 ff.). Maßgeblich ist der Wert des tatsächlich zugeführten Vermögens.
- 73 Der Wert des tatsächlich zugeführten Vermögens ist jeweils bezogen auf den sanierenden Erwerber (Rn. 41) wie folgt zu ermitteln:

Summe des Wertes seiner Einlagen innerhalb des Zwölf-Monats-Zeitraums
 + *weitere Einlagen des sanierenden Erwerbers innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums*
 - *alle Leistungen innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums (Rn. 69)*

 = *Wert des tatsächlich zugeführten Vermögens*

- 74 Auch die Auskehrung von Aktivvermögen, das zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bei der Verlustkörperschaft bilanziert wurde, ist für die Anwendung des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 Satz 5 und Satz 6 KStG schädlich. Werden innerhalb des Zwölf-Monats-Zeitraums nicht in ausreichendem Maße Einlagen geleistet, führt dies dazu, dass die wesentlichen Betriebsstrukturen nach § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG nicht erhalten werden konnten und ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO vorliegt.

IV. Ausschluss der Sanierungsklausel (§ 8c Absatz 1a Satz 4 KStG)

- 75 Die Anwendung der Sanierungsklausel ist ausgeschlossen, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt (§ 8c Absatz 1a Satz 4 KStG). Der Branchenwechsel innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb (§ 8c Absatz 1a Satz 4 KStG) stellt ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar.
- 76 Eine wesentliche Einstellung des Geschäftsbetriebs unter Neuaufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs oder ein Branchenwechsel *vor* dem Beteiligungserwerb sind grundsätzlich unschädlich. Ist jedoch die Einstellung des Geschäftsbetriebs oder ein Branchenwechsel zusammen mit einem Beteiligungserwerb nach den Umständen des Einzelfalls erkennbar eine Maßnahme der betriebswirtschaftlichen Sanierung (z. B. nach Sanierungsgutachten oder Sanierungsplan), liegt keine Sanierung i. S. d. § 8c Absatz 1a KStG vor.

1. Einstellung des Geschäftsbetriebs

- 77 Der Geschäftsbetrieb wird eingestellt, wenn er nach den Grundsätzen der Betriebsaufgabe beendet wird. Erforderlich ist eine Willensentscheidung oder Handlung, die darauf gerichtet ist, den Betrieb als selbständigen Organismus nicht mehr in seiner bisherigen Form bestehen zu lassen. Der Geschäftsbetrieb muss wirtschaftlich aufgehört haben, werbend tätig zu sein. Eine Einstellung des Geschäftsbetriebs liegt bereits dann vor, wenn die verbleibende Tätigkeit im Vergleich zur bisherigen nur noch unwesentlich ist. Davon kann grundsätzlich ausgegangen werden, wenn sich der Umsatz im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit um mehr als 90 % reduziert. Wenn die verbleibende Tätigkeit weiterhin bedeutsam ist und die Körperschaft wirtschaftlich aktiv bleibt, kann der Geschäftsbetrieb als (noch) nicht eingestellt angesehen werden.

78 Eine kurzfristige Unterbrechung der Tätigkeit ist unbeachtlich, wenn dieser für Sanierungszwecke notwendig ist und die Fortführung feststeht. Die Körperschaft hat dies anhand geeigneter Unterlagen vor dem Stillstand nachzuweisen.

2. Branchenwechsel

79 Eine Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands stellt regelmäßig ein Indiz für einen Branchenwechsel dar, es sei denn, es handelt sich lediglich um rein redaktionelle Anpassungen. Ein Branchenwechsel kann sich zudem aus einer tatsächlichen Änderung des Geschäftsbetriebs ergeben.

80 Ein Branchenwechsel kann sich auch durch die Aufnahme einer zusätzlichen Tätigkeit und der wesentlichen Einstellung der bisherigen Tätigkeit (siehe hierzu Rn. 77) ergeben. Ein Strukturwandel stellt nach Maßgabe der Rn. 32 des BMF-Schreibens vom 18. März 2021 (BStBl I S. 363) keinen schädlichen Branchenwechsel dar.

V. Rechtsfolgen

1. Rechtsfolgen der Anwendung der Sanierungsklausel

81 Findet die Sanierungsklausel Anwendung, so ist der Beteiligungserwerb, der zum Zwecke der Sanierung erfolgte, für die Anwendung des § 8c Absatz 1 KStG unbeachtlich. Der Beteiligungserwerb löst dann weder einen vollständigen Verlustuntergang aus, noch ist er mit anderen innerhalb der Fünfjahresfrist des § 8c Absatz 1 KStG erfolgten Beteiligungserwerben zusammenzurechnen (kein Zählerwerb, vgl. Rn. 13).

82 Erfüllt nur einer von mehreren Beteiligungserwerben innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums die Voraussetzungen der Sanierungsklausel, ist nur dieser Beteiligungserwerb für Zwecke des § 8c Absatz 1 KStG unbeachtlich. Die übrigen Beteiligungserwerbe sind weiterhin nach den Grundsätzen der Rn. 17 bis 25 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (BStBl I S. 1645) in den entsprechenden Fünf-Jahres-Zeitraum einzubeziehen und zusammenzufassen.

83 Anträge nach § 8d KStG werden gegenstandslos, sofern die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a KStG erfüllt sind, da es in diesem Fall an einem schädlichen Beteiligungserwerb mangelt.

2. Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanwendung der Sanierungsklausel

a) Verhältnis zu § 8c Absatz 1 KStG

84 Ist die Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a Satz 1 KStG rückwirkend nicht anzuwenden, ist der Beteiligungserwerb als Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Absatz 1 KStG zu berücksichtigen (Zählerwerb, vgl. Rn. 13). In diesen Fällen bleibt die Anwendung der Konzern- sowie Stille-Reserven-Klausel möglich.

85 Der Beteiligungserwerb ist rückwirkend in den Fünf-Jahres-Zeitraum nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG einzubeziehen (vgl. Rn. 16 bis 24 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645). Hierdurch kann sich das rückwirkende Ereignis auf einen anderen

Veranlagungszeitraum beziehen als den Veranlagungszeitraum, in dem der vermeintliche Beteiligungserwerb für Sanierungszwecke erfolgte.

Beispiel 11:

Es werden zum 01.01. des jeweiligen Jahres folgende Anteile einer Verlustgesellschaft durch denselben Erwerber erworben:

In 01 werden 15 % erworben. Zu diesem Zeitpunkt sind die Voraussetzungen der Sanierungsklausel noch nicht erfüllt. In 02 werden weitere 15 % erworben. Zu diesem Zeitpunkt sind die Voraussetzungen der Sanierungsklausel erstmalig erfüllt. In 03 werden weitere 30 % erworben. Zu diesem Zeitpunkt sind die Voraussetzungen der Stille-Reserven-Klausel erfüllt. Bei der Veranlagung des Jahres 06 ist erstmalig eindeutig erkennbar, dass die Verlustkörperschaft die wesentlichen Betriebsstrukturen nicht erhalten hat und somit die Voraussetzungen nach § 8c Absatz 1a Satz 3 KStG nicht erfüllt.

Lösung:

Aufgrund der erstmaligen Erkenntnis über die fehlende Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen im Jahr 06 gilt der Erwerb im Jahre 02 rückwirkend als Zählerwerb zur Erreichung der 50 %-Grenze (vgl. Rn. 13). Im Jahr 03 liegt dadurch ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG vor (15 % + 15 % + 30 % = 60 %). Der Verlust ist jedoch aufgrund der Stille-Reserven-Klausel weiterhin abziehbar.

b) Verhältnis zu § 8d KStG

- 86 Kommt es durch die rückwirkende Nichtanwendung der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG erstmalig zur Berücksichtigung eines schädlichen Beteiligungserwerbs in einem Veranlagungszeitraum, kann nach den Grundsätzen der Rn. 8 des BMF-Schreibens vom 18. März 2021 (BStBl I S. 363) bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 8d KStG ein fortführungsgebundener Verlustvortrag beantragt werden.