

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

E-Mail

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

5. Mai 2025

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG GZ IV C 2 - S 2745-a/00040/001/157 DOK COO.7005.100.2.11583070

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen.

Wir halten es für begrüßenswert und auch sachgerecht, in Fällen eines Beteiligungserwerbs in Sanierungsabsicht eine Ausnahme für den anderenfalls angeordneten Verlustuntergang bei der Kapitalgesellschaft vorzusehen. Die gegenwärtige Sanierungsklausel ist nach der anfänglichen Ablehnung durch die EU-Kommission und der folgenden europäischen Rechtsprechung erst deutlich verzögert anwendbar geworden. Die deutsche Finanzgerichtsrechtsprechung hat sich daher bislang kaum damit befasst.

Vor diesem Hintergrund ist die geplante Veröffentlichung einer Verwaltungsanweisung für die Praxis positiv zu bewerten. Der vorliegende Entwurf kann jedoch wesentliche Fragen zur Umsetzung der gesetzlichen Regelung nicht beantworten. Schwierig anwendbar ist die Sanierungsklausel vor allem im Fall von mehrstufigen Konzernstrukturen. Das Gesetz geht darauf nicht näher ein. Im Rahmen des BMF-Schreibens wären weiterführende Erläuterungen und Beispiele zu diesem Thema wünschenswert. Dies gilt umso mehr, wenn Organschaftsverhältnisse betroffen sind, bei denen die verlustverursachende (Organ)Gesellschaft nicht mit der über den Verlustvortrag verfügenden Gesellschaft, dem Organträger, übereinstimmt. Diese Problematik muss u. E. dringend weiter vertieft werden.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines BMF-Schreibens
zur Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

5. Mai 2025

Vorbemerkung

Wir begrüßen ausdrücklich, dass die Verwaltungsauffassung zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG in einem BMF-Schreiben festgehalten und veröffentlicht werden soll. Bisher hat die Regelung, auch aufgrund ihres verspäteten Inkrafttretens, noch keine breite Anwendung gefunden und es liegt noch kaum Rechtsprechung dazu vor.

Damit die Sanierungsklausel die ihr zugedachten Wirkungen entfalten kann, halten wir an einigen Stellen eine großzügigere Auslegung durch die Finanzverwaltung für wünschenswert und gehen im Folgenden genauer darauf ein.

Auf Schwierigkeiten stößt die Anwendung der Sanierungsklausel insbesondere in mehrstufigen Konzernsachverhalten. Wie die Ausführungen dazu im Einzelnen zu verstehen sind, ist nicht immer klar ersichtlich; wir regen dazu ergänzende und vertiefende Erläuterungen und Beispiele an. Besonders kritisch zu sehen ist die Anwendung in Organschaftsfällen. Die Ausführungen dazu sind u. E. unzureichend und lückenhaft. Während die Organschaft kein neues Konstrukt ist, wird sie doch in vielen Fällen nicht ausreichend mitgedacht. Wir verweisen dazu auf unsere Anmerkungen zu den Rn. 18, 39 und 65 des vorliegenden Entwurfs. Soweit eine Lösung der aufgezeigten Probleme nicht im Rahmen einer Verwaltungsanweisung möglich ist, regen wir gesetzliche Klarstellungen und Korrekturen an.

Zum Entwurf im Einzelnen

Sanierungsvoraussetzungen

Zu Rn. 7-9

In den Rn. 7 bis 9 des Entwurfs werden Nachweisanforderungen für das Vorliegen der Sanierungsvoraussetzungen formuliert. Rn. 7 fordert, dass die Körperschaft Unterlagen vorlegen muss und benennt diese beispielhaft. Wir begrüßen die Aussagen in Rn. 8 und 9, dass ein Sanierungsplan i. S. v. §§ 217 ff. InsO sowie ein Sanierungsgutachten z. B. nach IDW S 6 nicht zu beanstandende Nachweise darstellen. Allerdings werden im Entwurf explizit nur „Sanierungsgutachten von Wirtschaftsprüfern“ genannt. Solche Gutachten werden jedoch auch von Steuerberatern erstellt. Sofern ein Steuerberater nach einer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode wie dem IDW S 6 ein Sanierungsgutachten erstellt, muss dieses ebenso wie das Gutachten eines Wirtschaftsprüfers als nicht zu beanstandender Nachweis anerkannt werden.

In der Verfügung der OFD NRW vom 20. Dezember 2018 – S 2745 a-2015/0011-St 135 (DB Nr. 01-02 vom 11. Januar 2019, S. 26) zur Anwendung der Sanierungsklausel war in Rn. 5 noch klarstellend enthalten, dass die Erstellung eines Sanierungsplans zwar eine Sanierung indiziert, ein solcher Plan aber nicht in allen Fällen zwingend zu fordern sei. Es sei ggf. ausreichend, wenn die Körperschaft die konkreten Maßnahmen darlege, die die Sanierung herbeiführen sollen.

Petitur:

Um einer verschärfenden Auslegung der Voraussetzungen vorzubeugen, regen wir an, eine entsprechende Formulierung in den vorliegenden Entwurf zu übernehmen. Zudem sollten neben Wirtschaftsprüfern auch Steuerberater als Ersteller von Sanierungsgutachten genannt werden.

Sanierung in Konzernstrukturen

Zu Rn. 16, 17

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind in Konzernstrukturen, in denen unmittelbare schädliche Beteiligungserwerbe zugleich mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe auf einer anderen Ebene zur Folge haben können, die Tatbestandsvoraussetzungen der Sanierungsklausel für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen. Diese Auffassung wurde bereits in der Verfügung der OFD NRW vom 20. Dezember 2018 (a. a. O., Rn. 8) vertreten.

Diese Auslegung ist nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer jedoch nicht zwingend. In Fällen eines mittelbaren Beteiligungserwerbs ist die Überprüfung der Sanierungsabsicht in vielen Fällen problematisch. Wie in der Praxis bei mehrstufigen Strukturen eine Prüfung der jeweiligen Voraussetzungen erfolgen soll und warum die Sanierung jeder betroffenen Gesellschaft erforderlich sein soll, ist nicht unmittelbar einsichtig. Zudem werden die Untergesellschaften selbst nicht erworben, wenn eine Beteiligung an einer Obergesellschaft übernommen wird; bei der Untergesellschaft bleiben die Teilungsverhältnisse dadurch völlig unverändert.

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf sollten bei einem Beteiligungserwerb zur Sanierung auf der Ebene der Obergesellschaft jeweils auch die damit verbundenen mittelbaren Beteiligungserwerbe der Untergesellschaften begünstigt sein (vgl. BT-Drs. 16/13429 vom 17. Juni 2009, S. 51). Dies würde eine wesentliche Vereinfachung darstellen, da dann die Sanierungsabsicht ausschließlich auf Ebene der Obergesellschaft nachgewiesen werden müsste. Für die ebenfalls vorliegenden mittelbaren Beteiligungserwerbe würde sie unterstellt. Für die Erhaltung eines Verlustvortrags wäre aber stets eine Sanierung der den Vortrag haltenden Körperschaft erforderlich. Würde also z. B. eine Obergesellschaft saniert, die Untergesellschaft hingegen nicht, gilt auf der Ebene der Untergesellschaft weiterhin die Verlustabzugsbeschränkung.

Petitur:

Die in der Begründung zum Gesetzentwurf zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vertretene Auffassung, wonach bei einem Beteiligungserwerb zur Sanierung auf der Ebene der Obergesellschaft jeweils auch die damit verbundenen mittelbaren Beteiligungserwerbe der Untergesellschaften begünstigt sind, sollte mit in das Schreiben aufgenommen werden. Die Sanierungsklausel wäre anderenfalls in der Praxis in Konzernstrukturen kaum anwendbar und würde weitgehend leerlaufen. Sofern an der bisher vertretenen Verwaltungsauffassung festgehalten wird, sollten zumindest Beispiele in das Schreiben aufgenommen werden, mit denen genauer

erläutert wird, wie Rn. 17 genau zu verstehen ist und wie eine entsprechende Prüfung der Voraussetzungen zu erfolgen hat.

Zu Rn. 18

In Rn. 18 des Entwurfs wird ausdrücklich bestätigt, dass im Falle des Erwerbs eines Organkreises, der zu einem mittelbaren Beteiligungserwerb an der/den Organgesellschaft(en) und einem (un-)mittelbaren Beteiligungserwerb an einer Organträger-Körperschaft führt, die Sanierungsklausel mit Blick auf die Verluste des Organträgers stets durch diesen zu erfüllen ist, auch soweit die bei diesem von § 8c KStG bedrohten Verluste im Betrieb der Organgesellschaft entstanden sind. Für die Frage ob der Organträger die Sanierungsklausel erfüllt, soll die Erfüllung oder Nichterfüllung der Sanierungsklausel durch die Organgesellschaft unbeachtlich sein.

Mit dieser Sichtweise wird insoweit für den Erhalt von Verlusten die Sanierung und der Erhalt von Betriebsstrukturen eines Betriebs (des Organträgers) gefordert, der aber gar nicht der Betrieb ist, in dem die Verluste entstanden sind. Dieses fragwürdige Ergebnis wird nicht dadurch plausibler, dass auf das ebenso fragwürdige Ergebnis in Rn. 59 und 60 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 verwiesen wird, nach denen stille Reserven der Organgesellschaft per se nicht zur „Rettung“ von Verlusten des Organträgers herangezogen werden können, selbst wenn diese maßgeblich aus von der Organgesellschaft übernommenen Verlusten resultieren. Gerade wenn die bestehende Rechtslage keine anderen Auslegungsergebnisse zulassen sollte, verdeutlicht dies ein weiteres Mal, wie wenig § 8c KStG seit nun schon 17 Jahren den Besonderheiten der Organschaft Rechnung trägt und wie dringend hier gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht.

Zu Rn. 19

Nach Rn. 17 des Entwurfs setzt die Anwendung der Sanierungsklausel auf mittelbare Beteiligungserwerbe eine Anwendung auf die nachgeordnete Gesellschaft nicht voraus. Nach Rn. 19 hat den Nachweis, dass der mittelbare Beteiligungserwerb auch zum Zweck der Sanierung erfolgt, die nachgeordnete Gesellschaft zu erbringen. Hier scheint ein Widerspruch vorzuliegen, welcher der Auflösung bedarf. Zudem wird in den Rn. 16 bis 19 nicht immer vollständig klar, welche Gesellschaft in der mehrstufigen Beteiligungskette mit der „nachgeordneten Gesellschaft“ gemeint ist.

Petition:

Wir regen an, die Rn. 16 bis 19 hinsichtlich der genannten Punkte klarer zu fassen und ggf. um Beispiele zu ergänzen.

Zu Rn. 20

Gefordert wird in dieser Rn., dass nicht nur der Geschäftsbereich der Körperschaft selbst, sondern auch derjenige einer Personengesellschaft saniert wird, wenn die zu sanierende Körperschaft an der Personengesellschaft beteiligt ist, die Personengesellschaft selbst auch ein Sanierungsfall ist und der Verlust der zu sanierenden Körperschaft im Wesentlichen aus dem Verlust der Personengesellschaft resultiert.

Zu dieser Anforderung gilt ähnliches wie oben zu den Rn. 16 und 17 ausgeführt. Die Notwendigkeit einer Sanierung der Personengesellschaft ergibt sich u. E. nicht aus dem Gesetzestext. Zudem stellt sich die Frage, wann ein Verlust der Obergesellschaft „im Wesentlichen“ aus dem Verlust der Personengesellschaft resultiert. Diese Frage wäre ohne eine weitere Konkretisierung voraussichtlich streitanfällig.

Petitum:

Die Anforderung der Sanierung einer Personengesellschaft, an der die zu sanierende Körperschaft beteiligt ist, sollte noch einmal überdacht und ggf. gestrichen werden. Wird sie beibehalten, sollte genauer ausgeführt werden, wann ein Verlust „im Wesentlichen“ aus dem Verlust der Personengesellschaft resultiert.

Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung

Zu Rn. 30

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG kann die erforderliche Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen u. a. dadurch erreicht werden, dass die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt. Während das Gesetz zwar das Erfordernis eines sachlichen Zusammenhangs mit dem auf Sanierung gerichteten Beteiligungserwerb nahelegt, stellt es keine Anforderungen an den Zeitpunkt des Abschlusses der zu befolgenden Betriebsvereinbarung.

Nach Rn. 30 des Entwurfs soll die Betriebsvereinbarung hingegen grundsätzlich *nach* dem Beteiligungserwerb abzuschließen sein. Eine davor abgeschlossene Betriebsvereinbarung soll nur dann für Zwecke des § 8c Abs. 1a KStG anzuerkennen sein, wenn diese durch eine nach dem Beteiligungserwerb getroffene Anschlussvereinbarung bestätigt wird, in der wiederum dokumentiert ist, dass die Beteiligten auch nach dem Beteiligungserwerb keine andere Betriebsvereinbarung getroffen hätten.

Diesen Anforderungen fehlt es nicht nur an einer gesetzlichen Grundlage; sie drohen auch der Intention des § 8c Abs. 1a KStG, Sanierungen durch die Rechtsfolge des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zu behindern, zuwiderzulaufen. Denn in den meisten Fällen wird der sanierende Erwerber den Abschluss einer Betriebsvereinbarung zur Vorbedingung für sein finanzielles Engagement machen und damit genau den Abschluss der zu befolgenden Betriebsvereinbarung bereits *vor* dem Beteiligungserwerb fordern. Die von Rn. 30 ins Spiel gebrachte

Anschlussvereinbarung *nach* dem Beteiligungserwerb für vor dem Beteiligungserwerb abgeschlossene Betriebsvereinbarungen vermag eine entsprechende Investitionssicherheit nicht zu vermitteln, weil mit der abzuschließenden Anschlussvereinbarung die Verhandlungen faktisch erneut eröffnet würden und der Erhalt der Verluste ggf. mit Nachbesserungen für die Mitarbeiter noch „erkauft“ werden müsste. Dies kann (sanierende) Investoren abschrecken.

Der sicherlich legitimen Forderung nach einem sachlichen Zusammenhang zwischen der Betriebsvereinbarung und dem Beteiligungserwerb könnte u. E. ebenso wirksam und ohne diese abschreckende Wirkung auch dadurch Rechnung getragen werden, dass vor dem Beteiligungserwerb abgeschlossene Betriebsvereinbarungen anerkannt werden, wenn diese ausdrücklich und in der Vereinbarung dokumentiert in Kenntnis geplanter bevorstehender Beteiligungserwerbe getroffen wurden. Das Konzept der Anschlussvereinbarungen kann dann den Restfällen überlassen bleiben.

Petitum:

Wir regen eine Überarbeitung von Rn. 30 des Entwurfs dahingehend an, dass vor dem Beteiligungserwerb abgeschlossene Betriebsvereinbarungen anerkannt werden, wenn diese erkennbar und dokumentiert in Kenntnis bevorstehender Beteiligungserwerbe abgeschlossen wurden oder anderenfalls durch eine nach dem Beteiligungserwerb abgeschlossene Anschlussvereinbarung bestätigt werden.

Lohnsummenregelung und Verweis auf § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG

Zu Rn. 34

In § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Halbs. 2 KStG wird auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG i. d. F. vom 24. Dezember 2008 verwiesen und diese werden für sinngemäß anwendbar erklärt. Dies wird im vorliegenden Entwurf und bereits vorher in Rn. 18 der Verfügung der OFD NRW vom 20. Dezember 2018 (a. a. O.) so ausgelegt, dass Körperschaften, deren Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder die nicht mehr als 10 Beschäftigte haben, die Regelung des Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 nicht für sich in Anspruch nehmen können.

Dies führt u. E. zu einer Schlechterstellung für Kleinunternehmen im Rahmen der Sanierungsklausel, da ihnen dann faktisch nur noch die Möglichkeit der Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen zur Verfügung stünde. Kleinunternehmen haben in der Regel weder einen Betriebsrat noch erscheint die Möglichkeit individueller Vereinbarungen mit ihren Arbeitnehmern für sie realistisch.

Vorzugswürdig wäre aus unserer Sicht daher die – ebenfalls mögliche – Auslegung, nach der die sinngemäße Verweisung auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG a. F. auf den Charakter der Vorschrift als Vereinfachungsregel abstellt. Aus diesem Vereinfachungscharakter würde dann für die Anwendung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG folgen, dass auf den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen verzichtet wird, so dass die Grundregel des Abs. 1a Satz 1 anwendbar ist, wenn die Körperschaft in Sanierungsabsicht erworben wird, sie sanierungsbedürftig und -fähig ist sowie die ergriffenen Maßnahmen sanierungsgeeignet sind. Es erscheint

wenig sachgerecht, dass anderenfalls gerade Kleinbetrieben der Zugang zum Sanierungsprivileg nur über die Einlagenlösung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG möglich sein soll, wo doch ausgerechnet die Anteilseigner von Kleinunternehmen in den meisten Fällen schon mit ihrem gesamten Privatvermögen für die Verbindlichkeiten des Unternehmens haften und ihnen somit vielfach weitere Einlageleistungen unmöglich sind (vgl. *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG 2025, 307. Lieferung 11/2021, § 8c, Rn. 85 m. w. N).

Petition:

Es sollte die für Kleinunternehmen günstige Auslegung übernommen werden, wonach der Verweis auf § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStG a. F. lediglich auf den Charakter der Vorschrift als Vereinfachungsregel abstellt. Anderenfalls würden Kleinunternehmen für Zwecke der Sanierungsklausel erheblich schlechter als größere Unternehmen behandelt werden, ohne dass dafür ein sachlicher Grund besteht.

Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen

Zu Rn. 36

Die Zuführung von Betriebsvermögen muss mindestens 25 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des dem Beteiligungserwerb vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthaltenen Aktivvermögens zu Buchwerten entsprechen. Offen bleibt die Frage, ob Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten mit in das relevante Aktivvermögen einzubeziehen sind. Sie sollten u. E. hiervon ausgenommen werden.

Petition:

Wir bitten um eine Klarstellung der Behandlung von Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten.

Zu Rn. 39 und Rn. 65

Vororganschaftliche Minderabführungen sind nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG als Einlagen durch den Organträger zu behandeln; Mehrabführungen gelten nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Nichtsdestotrotz stellen sie u. E. keine Einlagen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG bzw. Leistungen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG dar.

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG stellt die einlageweise Zuführung neuen Betriebsvermögens eine der drei Möglichkeiten dar, die für einen begünstigten Sanierungserwerb geforderte Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen durch Einlagen zu bewirken/nachzuweisen. Die Betriebsstrukturen und das Betriebsvermögen, mit dem die Verlustgesellschaft an der Überwindung der Krise arbeiten kann, werden sich wohl unbestritten im Zweifelsfall eher aus der Handelsbilanz als aus der Steuerbilanz ableiten lassen. Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG, die nur qua Fiktion und nur in der Steuerbilanz als Einlagen zu behandeln sind, bewirken aber keine Zuführung neuen Betriebsvermögens in

diesem Sinne. Vielmehr passiert hinsichtlich des relevanten Betriebsvermögens gar nichts, denn der Minderabführung i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG liegt stets der Sachverhalt zugrunde, dass die Verlustgesellschaft einen Gewinn handelsrechtlich bereits zu Zeiten vor der Organschaft erzielt hat und es während der Organschaft nun lediglich auch steuerlich zu der Erzielung dieses Gewinns kommt. Zu einer Stärkung des wirtschaftlich einsetzbaren Betriebsvermögens ist es damit nicht im Zeitpunkt der als Einlage fingierten Minderabführung, sondern schon anlässlich der seinerzeitigen handelsbilanziellen Gewinnrealisierung gekommen und dies dann allerdings aus eigener Kraft und nicht als Zuführung von außen.

Ebenso wenig ist mit vororganschaftlichen Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG eine Auskehrung von wirtschaftlich einsetzbarem Betriebsvermögen verbunden. Diesen Mehrabführungen liegt stets der Sachverhalt zugrunde, dass in vororganschaftlicher Vergangenheit ein Gewinn zunächst nur steuerlich und erst während der Organschaft auch handelsbilanziell erzielt wurde. Erst im Zeitpunkt der fingierten Mehrabführung ist es damit überhaupt (und aus eigener Kraft) zu einer Stärkung des wirtschaftlich einsetzbaren Vermögens gekommen. Dass dieser Gewinn dann (zusammen mit handels- und steuerbilanziell synchron erzielten Gewinnen des Wirtschaftsjahres) im Wege der Gewinnabführung an den Organträger „ausgekehrt“ wird, bewirkt ebenso wenig eine Leistung i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG wie eine Verlustübernahme nach § 302 AktG – wie in Rn. 39 bereits ausdrücklich anerkannt – (k)eine Einlage i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG darstellt.

Petition:

Wir regen an,

- in Rn. 39 zu regeln, dass neben der bloßen Verlustübernahme i. S. d. § 302 AktG und organschaftlichen Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG auch vororganschaftliche Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht zu einer Einlage i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG führen.
- in Rn. 65 korrespondierend zu regeln, dass die Gewinnabführung nach §§ 291 Abs. 1, 301 AktG, organschaftliche Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG und vororganschaftliche Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG keine Leistungen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG darstellen.

Zu Rn. 41 i. V. Rn. 69

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG kann die erforderliche Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen u. a. dadurch erreicht werden, dass der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. Nach Rn. 44 des Entwurfs sollen nur Einlagen zu berücksichtigen sein, die durch den sanierenden Erwerber der Anteile an der Verlustkörperschaft oder durch eine ihm nahestehende Person zum Zweck der Sanierung geleistet werden.

Diese Anforderung ergibt sich so nicht aus dem Gesetz. Die Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen setzt danach lediglich voraus, dass „3. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird“. Wer diese Einlagen leistet, ist danach unbeachtlich.

Nach Auslegung der Finanzverwaltung wären jedoch durch Altgesellschafter getätigte Einlagen nicht zu berücksichtigen, selbst wenn sie ebenfalls zum Zwecke der Sanierung erfolgen und die Beteiligung auch der Altgesellschafter an den Sanierungsbemühungen von dem Erwerber der Anteile sogar zu einer Voraussetzung für sein finanzielles Engagement gemacht worden sein sollten.

Die Auslegung der Finanzverwaltung führt insbesondere im Zusammenspiel mit der Aussage in der Rn. 69 zu den nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG schädlichen Leistungen einer Körperschaft zu einer Schiefelage. Danach sollen nämlich alle Leistungen der Körperschaft als schädliche Leistungen zu berücksichtigen sein und zwar unabhängig davon, ob der Empfänger der Leistungen der Erwerber oder ein anderer Anteilseigner ist. Die Leistungen sollen auch nicht nur quotale der Beteiligung des sanierenden Anteilseigners entsprechend zu berücksichtigen sein, sondern in voller Höhe.

Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/13429, S. 51) soll durch Satz 5 zwar verhindert werden, dass das zugeführte Betriebsvermögen an Neu- oder Altgesellschafter ausgekehrt wird. Wenn aber nicht spätestens in diesem Kontext auch Einlagen der Altgesellschafter in die Betrachtung mit einbezogen werden, hat dies zur Folge, dass Leistungen das zugeführte Betriebsvermögen auch dann mindern können, wenn durch sie Betriebsvermögen ausgekehrt wird, dass die bisherigen Gesellschafter zugeführt hatten. Dies ist mit dem Sinn und Zweck der Regelung u. E. nicht vereinbar.

Petitur:

Wir regen an, seit dem Beteiligungserwerb von den bisherigen Gesellschaften getätigte Einlagen/Betriebsvermögenszuführungen entweder ebenfalls als Einlagen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG anzuerkennen (Rn. 41) oder aber zumindest bei der Frage zu berücksichtigen, inwieweit nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 Satz 5 KStG durch Leistungen an die Gesellschafter Betriebsvermögenszuführungen seitens des sanierenden Erwerbers tatsächlich gemindert werden (Rn. 69).

Zu Rn. 44

Die Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens muss nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen. Nach Rn. 44 des vorliegenden Entwurfs soll dieser Beteiligungserwerb derjenige sein, der die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösen würde. Unklar ist, wie bei einem in der Praxis nicht ungewöhnlichen gestaffelten Erwerb vorzugehen ist.

Führt z. B. erst der zweite von zwei in Sanierungsabsicht vollzogenen Teilerwerben zu einem schädlichen Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, stellt sich die Frage, ob zwischen dem ersten und dem zweiten Teilerwerb durch den Erwerber vollzogene Betriebsvermögenszuführungen für Zwecke des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG (a) unberücksichtigt bleiben sollen, weil sie nicht erst nach dem zweiten Teilerwerb erfolgt sind, und (b) noch dazu ggf. die Ausgangsgröße (zum Ende des Vorjahres vorhandenes Aktivvermögen) für die

nach dem zweiten Teilerwerb geforderten und dann wohl auf die insgesamt erworbene Beteiligung gerechneten erforderlichen Einlagen erhöhen.

Eine Auslegung, die zu einem Hinauszögern von Betriebsvermögenszuführungen auffordern würde, vermag u. E. nicht zu überzeugen, zumal die in Rn. 44 vorgenommene Auslegung auch keine Stütze im Gesetzeswortlaut findet. Wenn man den 12-Monats-Zeitraum i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG für beide Teilerwerbe erst mit dem zweiten Teilerwerb beginnen lassen will, sind u. E. nach dem ersten Teilerwerb erfolgte Betriebsvermögenszuführungen zumindest auf die Zuführungs-/Einlageverpflichtung nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG anzurechnen. Auf jeden Fall ist aber die von der Verwaltung intendierte Wirkungsweise von Rn. 44 in solchen Fällen näher zu erläutern.

Petitur:

Wir regen an, die intendierte Wirkungsweise von Rn. 44 in Fällen des gestaffelten Erwerbs zu erläutern und bei Bestätigung der oben befürchteten Wirkungsweise eine Anrechnung von vor dem die Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auslösenden Teilerwerb erfolgten Betriebsvermögenszuführungen durch den Erwerber auf die Verpflichtung nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG vorzusehen.

Nichterhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen

Zu Rn. 59

Aus unserer Sicht schwer nachvollziehbar ist die Aussage, dass bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen ein Verstoß gegen die Vereinbarung stets dazu führt, dass keine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen vorliegt, ohne dass es auf die Länge des Zeitraums zwischen Abschluss der Betriebsvereinbarung oder schädlichem Beteiligungserwerb und dem Verstoß ankommt.

Auch wenn § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG keine zeitliche Begrenzung vorsieht, ist eine zeitlich faktisch unbegrenzte Dauer u. E. überschießend. Im Extremfall könnte lange nach Überwindung einer Krise und Sanierung der Gesellschaft ein Verstoß gegen die in der Krise abgeschlossene Betriebsvereinbarung, bspw. durch einen Beschäftigungsabbau im Zuge einer Umstrukturierung, so lange rückwirkend aufgegriffen werden, wie die Betriebsvereinbarung der Finanzverwaltung noch bekannt ist.

Petitur:

Wir plädieren an dieser Stelle für eine zeitliche Begrenzung. Wenn die Sanierung einer Gesellschaft abgeschlossen ist, sollte ein späterer Verstoß gegen eine in der Krise abgeschlossene zeitlich unbegrenzt abgeschlossene Betriebsvereinbarung nicht mehr relevant sein.

Zu Rn. 65

Soweit Leistungen i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG pauschal auch als Leistungen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG eingestuft werden, geht dies u. E. zu weit.

Ausdrücklich auszunehmen sind u. E. organschaftliche Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG, auch wenn diese seit Einführung der Einlagelösung grundsätzlich zu den jedenfalls am Anfang von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG angesprochenen Leistungen der Körperschaft gehören. Zum einen würde dies lediglich mit der in Rn. 39 des Entwurfs bereits angeordneten Handhabung von organschaftlichen Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG korrespondieren, nach der Letztere keine Einlagen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG darstellen. Dies ist auch sachgerecht, da durch die Minderabführungen Einlage lediglich fingiert werden, wirtschaftlich aber kein neues/zusätzliches Betriebsvermögen geschaffen wird, das zu einer Sanierung beitragen könnte.

Ebenso wenig führen organschaftliche Mehrabführungen, obwohl als Einlagenrückgewähr fingiert, zu einer Minderung des Betriebsvermögens im wirtschaftlichen Sinne. Deutlich wird dies auch durch den Mechanismus des § 27 Abs. 6 KStG, der die lediglich fingierte Einlagenrückgewähr auch ohne jedweden Bestand an Einlagekonto und damit ohne, dass der Einlagenrückgewähr jemals eine Einlage vorausgegangen sein müsste, erlaubt. Die einzige Ausnahme könnte der über die Gewinnabführung erfolgende (und als organschaftliche Mehrabführung zu behandelnde) Rückfluss eines an die Organgesellschaft geleisteten – und nach dem BFH-Urteil I R 67/15 als Einlage zu behandelnden – Ertragszuschusses darstellen. Dies aber auch nur dann, wenn der Ertragszuschuss im ersten Schritt trotz seines feststehend kurzen Verbleibs in der Gesellschaft auch für Zwecke des § 8 Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG als Einlage gewertet wird.

Petitum:

Korrespondierend zu Rn. 39 ist im Kontext der Rn. 65 eine Regelung aufzunehmen, nach der organschaftliche Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG – ggf. mit Ausnahme des Rückflusses eines Ertragszuschusses über den Gewinnabführungsvertrag – nicht als Leistungen i. S. v. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG anzusehen sind.

Vgl. zu Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG bereits unsere Ausführungen zu Rn. 39.

Zu Rn. 67

Wesentlicher Bestandteil von Sanierungen ist in aller Regel der Erlass von Verbindlichkeiten durch Gesellschafter und Gläubiger. Ein solcher Erlass erfolgt durch die Gesellschafter in vielen Fällen – auch aus schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten – nur gegen Besserungsschein. Erfolgte der Erlass einer Verbindlichkeit der Verlustkörperschaft gegenüber einem Gesellschafter gegen Besserungsschein und lebt die Verbindlichkeit wieder auf, soll nach Rn. 67 in Höhe des Erfüllungsbetrages für Zwecke der Sanierungsklausel eine Leistung der

Körperschaft an den Anteilseigner vorliegen, welche die vorherige Betriebsvermögenszuführung mindert. Dies kann rückwirkend zur Nichtanwendung der Sanierungsklausel führen.

Es erscheint fraglich, ob diese Auslegung der Intention des Gesetzes entspricht. Ein Wiederaufleben der Verbindlichkeit ist ein Zeichen für eine eingetretene Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft und damit für einen Erfolg der Sanierung. Diese durch die rückwirkende Nichtanwendung der Sanierungsklausel erneut zu gefährden, erscheint kaum sachgerecht.

Petition:

Wir regen an, die Aussagen zum Erlass von Verbindlichkeiten gegen Besserungsschein noch einmal zu überdenken.