

An das
Bundesministerium der Finanzen
Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 05.05.2025

703/562

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Sanierungsklausel des § 8c Absatz 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 Gelegenheit, zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG Stellung zu nehmen.

Wir begrüßen, dass sich die Finanzverwaltung mit einer abgestimmten Position zur Vorschrift des § 8c Abs. 1a KStG äußert. Gerade durch die (internationalen) Herausforderungen und Krisen (Probleme in den Lieferketten, Überfall Russlands, steigende Energiepreise), aber auch die deutschen (politischen) Rahmenbedingungen, stagniert die deutsche Wirtschaft bzw. ist diese in den vergangenen Jahren leicht geschrumpft. Auch aktuell stehen Unternehmen auf Grund der Zollpolitik der USA vor weiteren Herausforderungen, die sich bei den Unternehmen negativ in der Bilanz bzw. auf den Gewinn auswirken. So haben immer mehr Unternehmen in den vergangenen Jahren Verluste gemacht bzw. ist die Anzahl der Unternehmen gestiegen, die einen Insolvenzantrag stellen mussten.

Aus den o.g. Gründen ist mit einer steigenden Anzahl von Sanierungsfällen zu rechnen, weshalb eine zeitnahe Finalisierung des BMF-Schreibens nach der Abgabefrist wünschenswert ist. Des Weiteren begrüßen wir insbesondere die Einführung von Vermutungsregeln sowie von Erleichterungen der Nachweisführung, die die Inanspruchnahme der Sanierungsklausel durch Steuerpflichtige deutlich erleichtern.

Über unsere nachfolgenden Anmerkungen zu dem BMF-Entwurfsschreiben hinaus, regen wir zudem an, die gesetzliche Regelung des § 8c KStG zu

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDEDDXXX
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

modernisieren. Zum einen ergibt sich grundsätzlicher gesetzgeberischer Änderungsbedarf in Bezug auf die Besonderheiten der Organschaften sowohl bei Anwendung der Sanierungsklausel, aber auch der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel. Zum anderen ist vor dem Hintergrund der notwendigen Transformation der deutschen Wirtschaft fraglich, ob die gesetzliche Regelung nicht vielmehr dahingehend ausgestaltet werden sollte, einen Strukturwandel – und damit einhergehend auch Änderungen des Geschäftsbetriebs von Verlustunternehmen – zu unterstützen (s. [Abschnitt 5.1 des IDW-Positionspapiers „Steuerpolitische Vorschläge“](#)).

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu einzelnen Punkten des Entwurfs wie folgt Stellung:

Zu Rn. 7 (Sanierungsvoraussetzungen)

Wir regen an, bei Vorliegen der in der Randnummer genannten „Indizien“ von einer drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung auszugehen.

Nach Rn. 7 BMF-E „kann“ bei Vorliegen der beiden genannten „Indizien“ (Überschuldungsbilanz und Bestätigung über fehlende Bereitschaft weiterer Finanzierungen) von Seiten des zuständigen Finanzamts von einer drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung ausgegangen werden.

Aus Vereinfachungsgründen sowie zur Sicherstellung eines einheitlichen Verwaltungsvollzugs und zur Erhöhung der Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen sollte das „kann“ durch ein (zwingendes) „ist“ ersetzt werden, sodass bei Vorliegen der „Indizien“ für alle Beteiligten klar ist, dass von einer drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung auszugehen ist.

Zu Rn. 8, 9 (Sanierungsvoraussetzungen)

Wir regen an, klarzustellen, dass durch einen für insolvenzrechtliche Zwecke erstellten Sanierungsplan oder ein Sanierungsgutachten nach einer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode (z. B. nach IDW S 6) bei gleichzeitigem Beteiligungserwerb sämtliche Sanierungsvoraussetzungen als erfüllt gelten.

Nach dem Entwurfsschreiben ist ein „für insolvenzrechtliche Zwecke erstellter Sanierungsplan (§§ 217 ff. InsO) [...] als Nachweis ausreichend, sofern der Beteiligungserwerb Teilmaßnahme des Sanierungsplans ist.“ (Rn. 8). Um Unklarheiten auszuschließen, sollte klargestellt werden, dass sich der „Nachweis“ darauf bezieht, dass die bzw. alle „Sanierungsvoraussetzungen“ erfüllt sind. Die zuvor dargestellte Auffassung bzw. Ergänzung sollte ebenfalls bei den Ausführungen zum Sanierungsgutachten (Rn. 9) zur Anwendung kommen.

Wir regen an, dass Restrukturierungspläne auf Grundlage des StaRUG ebenfalls als Nachweiserleichterung anzusehen sind.

Seite 3/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Darüber hinaus sollte eine „*Nachweiserleichterung*“ auch bei Restrukturierungsplänen auf Grundlage des Gesetzes über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen („StaRUG“) vorliegen. Dies sollte ergänzt werden.

Zu Rn. 18 (Sanierung in Konzernstrukturen)

Wir regen an, § 8c KStG in Bezug auf die Besonderheiten der Organschaften sowohl bei Anwendung der Sanierungsklausel aber auch der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel zu reformieren.

Erwirbt ein Erwerber einen Organkreis, handelt es sich nach Rn. 18 BMF-E um einen mittelbaren Beteiligungserwerb an der Organgesellschaft und einen unmittelbaren Beteiligungserwerb an einer Organträger-Körperschaft. Im Ergebnis ist die Sanierungsklausel stets durch den Organträger zu erfüllen. Dies gilt auch dann, wenn die bei diesem von § 8c KStG bedrohten Verluste im Betrieb der Organgesellschaft entstanden sind. Bei der Prüfung der Sanierungsklausel auf Ebene des Organträgers soll dabei die Erfüllung oder Nichterfüllung der Sanierungsklausel durch die Organgesellschaft unbeachtlich sein. Auch wenn die Verluste im Betrieb der Organgesellschaft angefallen sind, sieht Rn. 18 BMF-E den Erhalt eines Betriebs des Organträgers vor.

Diese – wohl dem Gesetz entsprechende – Auslegung verdeutlicht den Reformbedarf des § 8c KStG, der den Besonderheiten der Organschaft nicht ausreichend Rechnung trägt.

Zu Rn. 20 (Sanierung in Konzernstrukturen)

Wir regen an, die Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unabhängig von etwaigen nachgeschalteten Geschäftsbetrieben von Tochterpersonengesellschaften zu würdigen.

Bezugspunkt für die Sanierungsabsicht der Körperschaft ist nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG der Geschäftsbetrieb. Es ist grundsätzlich von einem einheitlichen Geschäftsbetrieb auszugehen. Nachgeschaltete Beteiligungen an einer Tochterkapital- sowie an einer Tochterpersonengesellschaft sind daher richtigerweise gesondert zu betrachten. Nach dem Entwurfsschreiben soll im Fall der Beteiligung an einer Tochterpersonengesellschaft der Sanierungsumfang erweitert werden. Zwar wird die Sanierung beider Geschäftsbetriebe – sowohl der der Körperschaft als auch der einer Tochterpersonengesellschaft (im BMF-Entwurf wird erstmalig von Geschäftsbereichen gesprochen, was u.E. synonym für Geschäftsbetriebe stehen soll) – nur für die Fälle, in denen (i) die Personengesellschaft selbst auch ein Sanierungsfall ist und (ii) der Verlust der zu sanierenden Körperschaft im Wesentlichen aus dem Verlust der Personengesellschaft resultiert, verlangt. Allerdings fehlt es an einer Definition, wann das Kriterium der Wesentlichkeit erfüllt ist. Für den Anwender bleibt daher unklar, wie die Finanzverwaltung die Norm (konkret) auslegt.

Seite 4/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Aus diesem Grund regen wir an, die Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unabhängig von etwaigen nachgeschalteten Geschäftsbetrieben von Tochterpersonengesellschaften zu würdigen. Eine solche Auffassung deckt sich im Übrigen mit der von der Finanzverwaltung im überarbeiteten BMF-Schreiben zur Zinsschranke vom 23.03.2025 vertretenen Auffassung, wonach das steuerliche EBITDA betriebsbezogen zu ermitteln ist und eine erneute Berücksichtigung des Gewinnanteils aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft beim Mitunternehmer nicht möglich sein soll (Rn. 48).

Zu Rn. 32 (Lohnsummenregelung)

Wir regen an, den Zusatz „auf ausländische Betriebsstätten entfallende Lohnsummen“ ersatzlos zu streichen.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung für die Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG unbeachtlich. Im Ergebnis soll es für den Fall der Sanierung weder zum Untergang laufender steuerlicher Verluste noch zum Untergang steuerlicher Verlustvorträge kommen.

Kommt es zu einer wirtschaftlichen Genesung der Körperschaft, kann diese somit ihre steuerlichen Verlustvorträge mit künftigen positiven Einkünften im Rahmen der Mindestbesteuerung des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG verrechnen. Die Sanierungsklausel wirkt sich somit nur auf die nationale Ertragsbesteuerung aus.

Hingegen führt die Berücksichtigung von Ergebnissen, die nur im Ausland besteuert werden – wie insb. in Fällen ausländischer Betriebsstätten i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA – nicht zu einer Erhöhung der steuerlichen Verluste der Körperschaft im Inland. Gleichzeitig besteht für die Körperschaft somit auch keine Möglichkeit, anfallende inländische Einkünfte mit ausländischen Verlusten zu verrechnen.

Als Folge daraus sollte sich die Prüfung des Erhalts der wesentlichen Betriebsstrukturen nur auf die Merkmale im Inland konzentrieren. Dementsprechend können auch nur die auf inländische Betriebsstätten entfallenden Lohnsummen für die Anwendung der Lohnsummenregelung relevant sein.

Zu Rn. 30 (Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 1 KStG))

Wir regen an, dass eine vor dem Beteiligungserwerb geschlossene Vereinbarung, welche einem Sachzusammenhang zu dem Erwerb aufweist, auch ohne Anschlussvereinbarung anzuerkennen sein sollte. Für Fälle, in denen unabhängig von der Sanierung der Körperschaft und dem Beteiligungserwerb bereits eine Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzgarantie

Seite 5/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

bestand, sollte das Instrument ihrer Bestätigung durch eine nach dem Beteiligungserwerb getroffene Anschlussvereinbarung beibehalten werden.

Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen kann gem. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG u.a. durch den Abschluss und die Befolgung einer Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung gewährleistet werden. Allerdings regelt die Vorschrift nicht, wann eine solche Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden muss, um i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG anerkannt zu werden.

Nach Rn. 30 BMF-E muss die Betriebsvereinbarung grds. nach dem Beteiligungserwerb abgeschlossen werden und mit dem Beteiligungserwerb in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Wurde eine Betriebsvereinbarung vor dem Beteiligungserwerb geschlossen, kann der zeitliche Zusammenhang auch durch eine nach dem Beteiligungserwerb geschlossene weitere Vereinbarung (Anschlussvereinbarung) hergestellt werden. Dies soll allerdings nur dann gelten, wenn in dieser Anschlussvereinbarung dokumentiert ist, dass die Beteiligten auch nach dem Beteiligungserwerb keine andere Betriebsvereinbarung getroffen hätten.

Es ist nicht ersichtlich, warum bei vor dem Erwerb abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen eine zusätzliche Vereinbarung erforderlich sein soll, selbst wenn diese in sachlichem Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb stehen sollte (z.B. weil Veräußerer oder Erwerber den Abschluss einer solchen Vereinbarung vor dem Erwerb zur Bedingung machen). Die Voraussetzung, dass in der Anschlussvereinbarung dokumentiert werden soll, dass nach dem Beteiligungserwerb keine andere Betriebsvereinbarung getroffen werden sollte, ist ersatzlos zu streichen. Sollte man dennoch an der Anschlussvereinbarung festhalten, ist diese allein ausreichend, um den Willen der Parteien abzubilden. Einer weiteren Dokumentation sollte es nicht bedürfen.

Zu Rn. 34 (Lohnsummenregelung)

Wir regen an, die Regelung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG auch für Kleinbetriebe zu öffnen.

Nach Rn. 34 BMF-E ist die Lohnsummenregelung nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG „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)“.

Zwar führt diese Regelung im Erbschaftsteuergesetz zu einer Vereinfachung und der Verschonungsabschlag für die Übertragung von begünstigtem Vermögen kann ohne Rücksicht auf die Arbeitnehmerstruktur gewährt werden. Im Kontext des § 8c Abs. 1a KStG führt die Nichtanwendung der Lohnsummenregelung der Variante Nr. 2 jedoch dazu, dass sich Kleinbetriebe nicht auf die Lohnsummenregelung als Kriterium für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen berufen können.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Wie oben beschrieben, steht eine Vielzahl deutscher Unternehmen – unabhängig von ihrer Größe – vor diversen Herausforderungen. Es ist kein Grund ersichtlich, warum Kleinbetriebe von der Möglichkeit der Variante „Nr. 2“ ausgeschlossen und Kleinbetriebe ungerechtfertigterweise schlechter gestellt werden sollten. Dies stellt nach unserer Auffassung eine ungerechtfertigte Schlechterstellung dieser Kleinbetriebe dar.

§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG sieht eine sinngemäße Anwendung des § 13a Abs. 1 Sätze 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG vor. Dementsprechend ist auch im Rahmen des § 8c KStG eine Rechtsanwendung nach Sinn und Zweck der Sanierungsklausel notwendig. Im Rahmen des § 8c Abs. 1a KStG sollen Sanierungen erleichtert werden, weshalb Sanierungen bei Kleinbetrieben nicht unnötig erschwert werden dürfen. Wir regen daher an, die Anwendung der Lohnsummenregelung für Kleinbetriebe zumindest im Billigkeitswege zu ermöglichen. Dies gilt auch vor dem Hintergrund des beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahrens Az. I R 9/24.

Darüber hinaus regen wir an, dass vor dem Hintergrund des Vereinfachungszwecks der Norm die Variante „Nr. 2“ vielmehr per se für Kleinbetrieb einschlägig sein sollte, um die Sanierung von Kleinbetrieben im aktuellen wirtschaftlichen Umfeld attraktiver zu machen.

Zu Rn. 36 (Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen (§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG))

Wir regen an, klarzustellen, dass als Bezugsgröße für die Bestimmung der Mindesthöhe für die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen auf das Aktivvermögen lt. Steuerbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres als *Summe der Wirtschaftsgüter* abzustellen ist.

U.E. sollten nur Wirtschaftsgüter zur Bestimmung der Mindesthöhe für die Zuführung herangezogen werden. Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine Wirtschaftsgüter dar, sodass diese nicht in die Ermittlung der relevanten Vergleichsgröße einzubeziehen sind.

Abzuziehen von dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Aktivvermögen sind ggf. vorhandene steuerliche Ausgleichsposten für negative Firmenwerte, soweit diese nicht bereits durch Abstockung von aktiven Wirtschaftsgütern berücksichtigt wurden. Dies sollte auch für aktive steuerliche Ausgleichsposten klargestellt werden, da diese nur ein bilanztechnisches Hilfsmittel darstellen, um bestimmte Vorgänge in der Steuerbilanz anders als in der Handelsbilanz zu bilanzieren.

Zu Rn. 39, 65 (Einlagen zur Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens, Leistungen)

Wir regen an, vororganschäftliche Minderabführungen in die Auflistung der nicht zu Einlagen führenden Vorgänge in Rn. 39 aufzunehmen.

Seite 7/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Korrespondierend sollten vororganschaftliche Mehrabführungen aus dem Katalog der schädlichen Leistungen in Rn. 65 ausgenommen werden.

Der Gesetzeswortlaut enthält keine Regelung, wie vororganschaftliche Minder- und Mehrabführungen i.S.v. § 14 Abs. 3 KStG im Rahmen des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG zu berücksichtigen sind.

Auch im Erlassentwurf finden sich dazu keine Aussagen.

Vororganschaftliche Minder- und Mehrabführungen haben wirtschaftlich betrachtet keine Auswirkungen auf das Betriebsvermögen des zu sanierenden Geschäftsbetriebs.

Minderabführungen sind nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG bzw. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG sowohl in Fällen, in denen sie in vororganschaftlicher als auch in organschaftlicher Zeit verursacht wurden, als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln.

Rn. 39 BMF-E enthält jedoch lediglich Aussagen zu der Behandlung organschaftlicher Minderabführungen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG. Diese sollen nicht als Einlage i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG zu qualifizieren sein.

Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Diese Ausschüttungen können u.U. auch aus dem steuerlichen Einlagekonto zu leisten sein. Ob in Fällen vororganschaftlicher Mehrabführungen schädliche Leistungen i.S.v. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG vorliegen sollen, ist unklar. Rn. 65 listet lediglich allgemein offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) auf.

Zu Rn. 44 (Zwölf-Monats-Zeitraum)

Es sollte klargestellt werden, wann der Zwölf-Monats-Zeitraum nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG in Fällen des schrittweisen Erwerbs innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums beginnt.

Ergänzend regen wir an, klarzustellen, dass sich die nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 und 3 KStG erforderliche Zuführung der Höhe nach auf den einzelnen (Zähl-)Erwerb bezieht.

Gemäß § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG muss die Zuführung des wesentlichen Betriebsvermögens innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen. Nach Rn. 44 BMF-E beginnt der Zwölf-Monats-Zeitraum mit dem Beteiligungserwerb, der die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösen würde.

Unklar ist allerdings, wie die Regelung auszulegen ist, wenn es erst aufgrund mehrerer Erwerbe innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums zur Überschreitung der 50-%-Grenze des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG kommt.

Seite 8/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Beispiel:

Erwerber E erwirbt zum 01.01.2001 40 % der Anteile an der V-GmbH zum Zweck der Sanierung (Zählerwerb). Der Erwerb ist Teil eines Sanierungskonzepts. E führt innerhalb des Jahres 01 insg. Betriebsvermögen von (40 % von 25 % =) 10 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens zu. Nach Abschluss der Sanierung erwirbt E am 01.11.2002 weitere 20 % der Anteile an der V-GmbH.

Erst der zweite Erwerb am 01.11.2002. wäre der die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösende Beteiligungserwerb. Wäre Rn. 44 so zu verstehen, dass aus Sicht der Finanzverwaltung der Zwölf-Monats-Zeitraum erst nach diesem zweiten Erwerb beginnt, müssten – trotz der bereits erfolgten Einlage – Betriebsvermögenszuführungen i.H.v. 15 % (60 % von 25 % = 15 %) vorgenommen werden. Die bereits nach dem ersten Erwerb geleistete Zuführung bliebe außer Betracht und hätte keinen Nutzen für Zwecke des § 8c Abs. 1a KStG.

Dies erscheint nicht sachgerecht. Wir regen an, klarzustellen, dass auch das durch den Zählerwerb eingebrachte Betriebsvermögen im Rahmen des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 und 3 KStG zu berücksichtigen ist, um frühzeitige Sanierungsbemühungen nicht zu konterkarieren.

Zu Rn. 51 (Wesentlichkeitsgrenze der Betriebsvermögenszuführungen)

Wir regen an, für Zwecke der Vergleichsrechnung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG auf den Teilwert abzustellen.

Gemäß § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG liegt eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25 % des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht.

Für die Prüfung wesentlichen Betriebsvermögens sollte nicht auf den Buchwertansatz bei der empfangenden Körperschaft abgestellt werden. Für die anzustellende Vergleichsrechnung sollten die Einlagen vielmehr mit dem Teilwert i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 1 EStG bewertet werden. Dies ist darin begründet, dass auch zugeführte stille Reserven dazu geeignet sind, das Vermögen des Geschäftsbetriebs zu stärken und zu einer Sanierung beizutragen. Der Teilwert sollte auch im Fall von Umwandlungen herangezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das übergehende Vermögen in der Übertragungsbilanz zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts angesetzt wurde.

Zu Rn. 65 (Leistungen)

Wir regen an, dass organschaftliche Mehrabführungen i.S.d. § 27 Abs. 6 KStG nicht als schädliche Leistungen i.S.v. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG anzusehen sind.

Seite 9/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Rn. 39 BMF-E sieht vor, dass u.a. organschaftliche Minderabführungen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG nicht zu einer Einlage i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG führen. Eine solche Sichtweise erscheint sachgerecht, weil dadurch wirtschaftlich kein neues Betriebsvermögen geschaffen wird, das zu einer Sanierung beitragen könnte.

Organschaftliche Mehrabführungen i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG sind nach § 27 Abs. 6 i.V.m. § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG unabhängig vom Bestand des steuerlichen Einlagekontos als Einlagenrückgewähr und damit Leistungen aus dem Einlagekonto zu behandeln. Allerdings kommt es grds. nicht zu einer Minderung des Betriebsvermögens im wirtschaftlichen Sinne. Einzige Ausnahme bildet der über die Gewinnabführung erfolgende (und als organschaftliche Mehrabführung zu behandelnde) Rückfluss eines an die Organgesellschaft geleisteten (und als Einlage zu behandelnden) Ertragszuschusses.

Daher sollten – korrespondierend zu Rn. 39 – organschaftliche Mehrabführungen i.S.d. § 27 Abs. 6 KStG nicht als schädliche Leistungen anzusehen sein.

Zu Rn. 69 (Leistungen)

Wir regen an, dass Leistungen der Kapitalgesellschaft aus systematischer Sicht nur mindernd berücksichtigt werden dürfen, soweit sie an Gesellschafter erfolgen, deren Einlagen auch vorab bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze berücksichtigt wurden.

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Sätze 5 und 6 KStG führen Leistungen der Kapitalgesellschaft an den Erwerber oder (Alt-)Gesellschafter, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, zu einer Minderung des Werts des zugeführten Betriebsvermögens. Nach der Gesetzesbegründung zu § 8c Abs. 1a KStG (BT-Drs. 16/13429, S. 51) soll dadurch verhindert werden, dass das zugeführte Betriebsvermögen an Neu- oder Altgesellschafter ausgekehrt wird.

Die o.g. Sichtweise greift Rn. 69 auf. Eine Begrenzung auf die Beteiligung des sanierenden Neugeschafter sollte somit nicht erfolgen. Die derzeitige Systematik des BMF-Schreibens hätte zur Folge, dass auch solche Leistungen zu berücksichtigen wären, die nicht vorab im Rahmen der Wesentlichkeitsgrenze der Betriebsvermögenszuführung berücksichtigt wurden (siehe Rn. 46 ff.). Dies wäre dahingehend unsystematisch, weil zwar Einlagen durch (Alt-)Gesellschafter nicht in die Berechnung des Werts des zugeführten Betriebsvermögens einbezogen werden (Rn. 41), an sie ausgekehrte Leistungen aber i.S.d. der Berechnungssystematik berücksichtigt würden.

Eine systematische Vorgehensweise sollte bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze auch Zuführungen von Altgesellschaftern berücksichtigen. Dann wäre es folgerichtig, auch an diese gewährte Leistungen mindernd zu berücksichtigen.

Seite 10/10 zum Schreiben vom 05.05.2025 an das BMF

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax