

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG

EY-Stellungnahme

Stand: 05.05.2025



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Shape the future
with confidence

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Sanierung in Konzernstrukturen.....	1
2.1	Rz. 18: Sanierung in Organschaftsfällen	1
2.2	Rz. 20: Sanierung und Personengesellschaften.....	1
3.	Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen.....	2
3.1	Rz. 32: Lohnsummenregelung bei ausländischen Betriebsstätten.....	2
3.2	Rz. 34: Lohnsummenregelung bei Kleinbetrieben	2
3.3	Rz. 36: Aktivvermögen laut Steuerbilanz	3
3.4	Rz. 39 und Rz. 65: Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen	3
3.5	Rz. 41: Einlagen durch Alt-Gesellschafter.....	4
3.6	Rz. 51 und Rz. 55: Wert des zugeführten Betriebsvermögens	4
4.	Nichterhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen	4
4.1	Rz. 67: Erlass von Verbindlichkeiten gegen Besserungsschein.....	4

1. Einleitung

Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nimmt in der Praxis bisher nur eine untergeordnete Rolle ein. Insbesondere ist dies wohl auch darauf zurückzuführen, dass erhebliche Unsicherheiten bei der Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale bestehen und kaum finanzgerichtliche Rechtsprechung zu der Vorschrift vorliegt. Wir begrüßen es daher, dass das BMF am 24.03.2025 den Entwurf eines Schreibens zur Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG zur Stellungnahme an die Verbände versendet hat.

Zu den Inhalten des Entwurfs nehmen wir wie folgt Stellung.

2. Sanierung in Konzernstrukturen

2.1 Rz. 18: Sanierung in Organschaftsfällen

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. Dies soll auch bei Erwerben in Organschaftsfällen gelten. Dabei bleibt aber nach unserer Ansicht im Einzelnen unklar, wie der Organträger, die an ihn zu stellenden Sanierungsvoraussetzungen erfüllen soll. Dazu wie folgt:

Laut Rz. 18 des Entwurfs sollen 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 Voraussetzungen der Sanierungsklausel mit Blick auf die Verluste des Organträgers im Ergebnis (auch) durch diesen zu erfüllen sein. Mit Rz. 18 wird insoweit der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung und der Erhalt von wesentlichen Betriebsstrukturen bezogen auf den Geschäftsbetrieb der Organträger-Körperschaft, der ggf. nicht identisch mit dem Geschäftsbetrieb ist, in dem die Verluste originär (Organgesellschaft) entstanden sind.

Das Auseinanderfallen zwischen dem zu sanierenden Geschäftsbetrieb und der Ebene, auf der die Verluste steuerlich festgestellt werden, wird offenkundig, wenn die Organträger-Körperschaft keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Das Entwurfsschreiben lässt offen, wie die einzelnen Sanierungsvoraussetzungen bezogen auf den Organträger zu erfüllen sind, wenn die zu sanierende Körperschaft faktisch die Organgesellschaft ist.

Petition: Wir regen an Rz. 18 dahingehend zu konkretisieren, wie in Organschaftsfällen, die Voraussetzungen der Sanierungsklausel im Einzelnen erfüllt werden sollen.

2.2 Rz. 20: Sanierung und Personengesellschaften

Ausgehend von dem Gesetzeswortlaut in § 8c Abs. 1a S. 1 KStG ist der Bezugspunkt für die Sanierungsabsicht der Geschäftsbetrieb der Körperschaft. Hierbei ist grundsätzlich von einem einheitlichen Geschäftsbetrieb

auszugehen. Nachgeschaltete Beteiligungen an einer Tochterkapital- sowie an einer Tochterpersonengesellschaft sind daher richtigerweise gesondert zu betrachten. Eine Erweiterung des Sanierungsumfangs im Falle einer Beteiligung an einer Tochterpersonengesellschaft widerspricht diesem Gedanken. Zwar verlangt die Finanzverwaltung die Sanierung der beiden Geschäftsbetriebe (im BMF-Entwurf wird erstmalig von Geschäftsbereichen gesprochen, was unseres Erachtens synonym für Geschäftsbetriebe stehen soll, jedoch eine unpräzise Verwendung der Begriffe darstellt), d.h. den Geschäftsbetrieb der Körperschaft und den Geschäftsbetrieb der Tochterpersonengesellschaft, nur in den Fällen, 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. Es bleibt allerdings offen, wann das Kriterium der Wesentlichkeit erfüllt wird, sodass die Auslegung der Norm aus Sicht der Finanzverwaltung in diesem Punkt unklar bleibt. Wir regen daher an, die Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unabhängig von etwaigen nachgeschalteten Geschäftsbetrieben von Tochterpersonengesellschaften zu würdigen. Dies steht im Übrigen in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltung, die sie jüngst im überarbeiteten BMF-Schreiben zur Zinsschranke vom 23. März 2025 vertreten hat. In Rn. 48 wird festgehalten, dass 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.

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

3. Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen

3.1 Rz. 32: Lohnsummenregelung bei ausländischen Betriebsstätten

Nach der Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung für die Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG unbeachtlich. Ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung soll demnach also weder zum Untergang laufender steuerlicher Verluste

noch zum Untergang steuerlicher Verlustvorträge führen. Wird durch die Sanierung eine wirtschaftliche Genesung der Körperschaft erreicht, können die steuerlichen Verlustvorträge mit künftigen positiven Einkünften im Rahmen der Mindestbesteuerung des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG verrechnet werden. Die Sanierungsklausel wirkt sich somit nur auf die nationale Ertragsbesteuerung aus. Insbesondere ausländische Betriebsstätten, deren Ergebnisse in Anlehnung an Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nur im Betriebsstättenstaat besteuert werden können, führen nicht zu einer Erhöhung der steuerlichen Verluste der Körperschaft im Inland. Zudem kann die Körperschaft nach Sanierung auch keine ausländischen Verluste für die Verrechnung mit inländischen Einkünften verwenden. Insofern sollte sich der Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen nach unserer Auffassung auch nur auf die Merkmale im Inland konzentrieren. Folglich sind aus unserer Sicht nur die auf inländische Betriebsstätten entfallenden Lohnsummen für die Anwendung der Lohnsummenregelung relevant.

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

3.2 Rz. 34: Lohnsummenregelung bei Kleinbetrieben

Durch den statischen Verweis auf § 13a Abs. 1 S. 3 und 4 und Abs. 4 des ErbStG in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018) in § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 2 KStG ist die Lohnsummenregelung nicht anwendbar, wenn die Ausgangslohnsumme EUR 0 beträgt oder die Körperschaft nicht mehr als 10 Arbeitnehmer hat. Damit ist die Anwendung der Lohnsummenregelung faktisch für Kleinbetriebe gesperrt. Während es im ErbStG dadurch zu einer Vereinfachung kommt und der Verschonungsabschlag für die Übertragung von begünstigtem Vermögen ohne Rücksicht auf die Arbeitnehmerstruktur gewährt werden kann, können sich Kleinbetriebe nicht auf die Lohnsummenregelung als Kriterium für den Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen berufen. Dies stellt nach unserer Auffassung eine ungerechtfertigte Schlechterstellung dieser Kleinbetriebe dar. Vor dem Hintergrund der andauernden wirtschaftlichen Rezession sollte die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG daher einem möglichst großen Kreis offenstehen, um wirtschaftlich sinnvolle Sanierungen unter Erhalt der steuerlichen Verlustvorträge zu ermöglichen. Da § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 2 KStG eine

sinngemäße Anwendung des § 13a Abs. 1 S. 3 und 4 und Abs. 4 des ErbStG vorschreibt, ist auch im Rahmen des § 8c KStG eine dem Sinn und Zweck der Sanierungsklausel entsprechende Rechtsanwendung notwendig, die Sanierungen auch bei Kleinbetrieben nicht unnötig erschwert.

Petition: Wir regen an, eine für Kleinbetriebe günstige Auslegung der Lohnsummenregelung vorzunehmen und im finalen BMF-Schreiben festzuhalten, dass Kleinbetriebe die Lohnsummenregelung analog zur Regelung in § 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG stets erfüllen.

3.3 Rz. 36: Aktivvermögen laut Steuerbilanz

Die Bezugsgröße für die Bestimmung der Mindesthöhe für die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen ist das Aktivvermögen lt. Steuerbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres als Summe der Wirtschaftsgüter (also bspw. keine Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten zu berücksichtigen sind). Bei Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich um keine Wirtschaftsgüter, sodass sie auch nicht in die Ermittlung der relevanten Vergleichsgröße einbezogen werden sollten. Gleiches gilt ggf. auch für evtl. aktive steuerliche Ausgleichsposten (Wenigervermögen), die bilanztechnische Hilfsmittel darstellen, um bestimmte Vorgänge in der Steuerbilanz anders als in der Handelsbilanz zu bilanzieren. Vom in der Steuerbilanz ausgewiesenen Aktivvermögen sind ggf. vorhandene steuerliche Ausgleichsposten für negative Firmenwerte abzuziehen, soweit diese nicht bereits durch Abstockung von aktiven Wirtschaftsgütern berücksichtigt wurden.

Petition: Klarstellend sollte ergänzt werden, dass bei der Bestimmung der Mindesthöhe für die Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen Bilanzierungshilfen und Rechnungsabgrenzungsposten nicht zum Aktivvermögen lt. Steuerbilanz zählen.

3.4 Rz. 39 und Rz. 65: Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG stellt die einlageweise Zuführung neuen Betriebsvermögens eine der drei Möglichkeiten dar, das für einen begünstigten Sanierungserwerb geforderte Merkmal der „Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen“ zu erfüllen.

Laut Rz. 39 führen die Verlustübernahme gem. § 302 AktG und organschaftliche Minderabführungen gem. § 14 Abs. 4 KStG zu keiner Einlage i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG. Aus unserer Sicht ist dieses Ergebnis sachgerecht, denn weder durch die Verlustübernahme noch die organschaftliche Minderabführung wird wirtschaftlich neues Betriebsvermögen geschaffen, das zu einer Sanierung beitragen könnte.

Auch vororganschaftliche Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG, die ebenfalls nur in der Steuerbilanz der Organgesellschaft als Einlage zu behandeln sind, bewirken keine Zuführung neuen Betriebsvermögens in diesem Sinne. Vielmehr verändert sich das relevante Betriebsvermögen nicht und bleibt wirtschaftlich unverändert. 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, dieser steuerlich erst zu einem späteren Zeitpunkt – während der Organschaft – nachvollzogen wird. Zu einer Stärkung des wirtschaftlich einsetzbaren Betriebsvermögens ist es damit nicht im Zeitpunkt der als Einlage fingierten Minderabführung, sondern bei der seinerseits vollzogenen handelsbilanziellen Gewinnrealisierung gekommen.

Ebenso wenig wie (vor-)organschaftliche Minderabführungen und die Verlustübernahme keine Einlagen i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 1 KStG darstellen, sind dazu spiegelbildlich die (vor-)organschaftliche Mehrabführung (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG bzw. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG) keine Leistungen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG. Es kommt zu keiner Minderung des Betriebsvermögens im wirtschaftlichen Sinne.

Petition: Wir regen an Rz. 39, um die vororganschaftliche Minderabführung zu ergänzen und klarzustellen, dass auch diese nicht zu einer Einlage i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG führt. Korrespondierend dazu sollte Rz. 65 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 Satz 5 KStG darstellen.

3.5 Rz. 41: Einlagen durch Alt-Gesellschafter

Bei der Frage, ob zum Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen dem Betrieb wesentliches Betriebsvermögen durch Einlagen zugeführt wurden, sollen nach Rz. 41 des Entwurfs 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 wurden. Erwirbt der Käufer weniger als 100% und leistet der weiterhin an der Gesellschaft beteiligte „Alt-Gesellschafter“ eine Einlage zum Zwecke der Sanierung, wäre diese nach Rz. 41 nicht zu berücksichtigen.

Diese Einschränkung auf die Person des Einlegenden lässt sich nicht dem Gesetz entnehmen. Insbesondere im Zusammenspiel mit § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG und der in Rz. 69 vertretenen Auffassung ergibt sich aus unserer Sicht ein „schiefes“ Bild. Denn gem. Rz. 69 sollen 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. D.h., Einlagen des Alt-Gesellschafters wären einerseits bei der Frage, ob wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird nicht zu berücksichtigen, andererseits führen Leistungen an den Alt-Gesellschafter zur Minderung des zugeführten Betriebsvermögens.

Petition: Wir regen an, dass seit dem Beteiligungserwerb von den bisherigen Gesellschaften getätigte Einlagen/Betriebsvermögenszuführungen ebenfalls als Einlagen i. S. d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 2 KStG anzuerkennen sind.

3.6 Rz. 51 und Rz. 55: Wert des zugeführten Betriebsvermögens

Für die Bestimmung, ob der Körperschaft innerhalb des Zwölf-Monats-Zeitraums wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wurde, sollte nicht auf den Buchwertansatz bei der empfangenden Körperschaft abgestellt werden. Vielmehr sollten die Einlagen für Zwecke der Vergleichsrechnung in § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 KStG mit dem Teilwert i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 1 EStG bewertet werden. Denn auch die übertragenen stillen Reserven sind grundsätzlich dazu geeignet, das Vermögen des Geschäftsbetriebs zu erhalten bzw. zu stärken und zu einer Sanierung beizutragen. Dies gilt gleichermaßen für Umwandlungen, die steuerlich zu einem

Wert unterhalb des gemeinen Werts umgesetzt werden. Auch hier sollte unabhängig von dem Wertansatz für ertragsteuerliche Zwecke die tatsächliche Vermögenszuführung (Teilwert) für den Wert des zugeführten Betriebsvermögens entscheidend sein.

Petition: Betriebsvermögenszuführungen sollten für die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG jeweils mit dem Teilwert angesetzt werden.

4. Nichterhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen

4.1 Rz. 67: Erlass von Verbindlichkeiten gegen Besserungsschein

Werden in der Praxis Gesellschaften saniert, verzichten zunächst die Gesellschafter auf etwaige Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft. Der Erlass von Verbindlichkeiten wird dabei oftmals gegen Besserungsschein ausgesprochen. Lebt die Verbindlichkeit im Besserungsfall wieder auf, soll sich dies nach Ansicht der Finanzverwaltung auch auf die (Nicht-)Anwendung der Sanierungsklausel auswirken. In Rz. 67 wird die Auffassung vertreten, dass das spätere Wiederaufleben der Verbindlichkeit in Höhe des Erfüllungsbetrages für Zwecke der Sanierungsklausel eine Leistung der Körperschaft an den Anteilseigner darstelle, welche die vorherige Betriebsvermögenszuführung mindert. Im Ergebnis kann rückwirkend die Anwendung der Sanierungsklausel versagt werden.

Aus unserer Sicht kontrahiert die in Rz. 67 vertretene Auffassung, dem Ziel der Sanierung von Gesellschaften und damit der Intention des Gesetzes. Denn das Wiederaufleben der Verbindlichkeiten zeigt die Verbesserung der wirtschaftlichen Lage und spricht damit für eine erfolgreiche Sanierung der Gesellschaft. Die rückwirkende Nichtanwendung der Sanierungsklausel führt zu einer Gefährdung des Sanierungserfolges und erscheint nicht sachgerecht.

Petition: Wir regen an, die Ausführungen zum Wiederaufleben der Verbindlichkeit im Besserungsfall anzupassen und festzuhalten, dass es dies zu keiner Leistung der Körperschaft und somit auch nicht zu einer Minderung der vorherigen Betriebsvermögenszuführung führt.

EY | Shape the future with confidence

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 18 Standorten.

© 2025 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der EY Tax GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.