

BMF: Finales Schreiben zum Verlustvortrag nach § 8d KStG

Das BMF hat mit Datum vom 18.03.2021 das finale Schreiben zur Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG veröffentlicht. Das BMF nimmt hierin zu verschiedenen Auslegungs- und Anwendungsfragen, wie z.B. dem Antragserfordernis, dem Begriff des Geschäftsbetriebs sowie den schädlichen Ereignissen, die zum Untergang des Verlustvortrags führen, Stellung. Gegenüber der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens vom 13.08.2020 enthält das Schreiben zu einzelnen Auslegungsfragen zwar zusätzliche Ausführungen und Beispiele, jedoch ergeben sich daraus keine wesentlichen Änderungen.

Hintergrund

Mit dem „Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ vom 20.12.2016 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) wurde § 8d KStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2016 ins Körperschaftsteuergesetz eingefügt. Körperschaften haben mit dieser Vorschrift die Möglichkeit, die Anwendung von § 8c KStG und damit den ganz oder teilweisen Wegfall eines Verlustvortrages nach einem schädlichen Beteiligungserwerb unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag zu vermeiden. Dieser „gerettete“ Verlustvortrag wird als „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ bezeichnet.

Mit Entwurf-Schreiben vom 13.08.2020 hatte sich das BMF erstmalig zu verschiedenen Auslegungs- und Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Regelung des § 8d KStG geäußert. Mit Datum vom 18.03.2021 hat das BMF nun das finale Schreiben zur Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG veröffentlicht.

Auch wenn sich gegenüber der Entwurfsversion keine wesentlichen Änderungen ergeben haben, enthält das finale BMF-Schreiben u.a. zusätzliche Ausführungen und Beispiele zum „Begriff des Geschäftsbetriebs“ (siehe Rz. 19) und zu den „schädlichen Ereignissen“ (insbesondere zur „Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs“ (siehe Rz. 26 u. 29) und zur „Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung“ (siehe Rz. 32)). Nach dem finalen BMF-Schreiben sollen insbesondere Anpassungen der Unternehmen, die aufgrund der Corona-Pandemie notwendig sind, im Hinblick auf die Anwendung des § 8d KStG als „unschädlich“ angesehen werden. So stellen Corona-bedingte Betriebsschließungen, zusätzliche Vertriebswege (z.B. Online-Shops) oder eine temporäre Produktionsanpassung an die veränderten Rahmenbedingungen keine sog. schädlichen Ereignisse im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG dar. Weiter ergänzt das finale BMF-Schreiben die Entwurfsversion um Regelungen für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre (siehe Rz. 15 u. 54).

Mit Datum vom 19.03.2021 wurden die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 8d KStG auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG veröffentlicht. Danach sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 18.03.2021 zur Anwendung des § 8d KStG bei der Gewerbesteuer entsprechend anzuwenden.

Verwaltungsanweisung

Hervorzuheben sind insbesondere die nachfolgend besprochenen Aussagen des BMF. Darüber hinaus enthält das BMF-Schreiben eine Vielzahl von Anwendungsbeispielen, auf die an dieser Stelle nicht explizit eingegangen wird. Veränderungen gegenüber der Entwurfsversion des BMF-Schreibens vom 13.08.2020 sind *kursiv* dargestellt.

Antragserfordernis

- **Zeitpunkt:** Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Der Antrag kann grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder bis zur Unanfechtbarkeit der Feststellung über den Verlustvortrag nachgeholt werden. Dies wurde in der Praxis bislang kontrovers diskutiert.
- **Form:** Ein Antrag nach § 8d KStG ist in der Körperschaftsteuererklärung zu stellen. *Die Nachholung eines Antrags nach § 8d KStG erfordert die formgerechte Abgabe einer*

berichtigten Körperschaftsteuererklärung.

- Wahlrecht zwischen Stille-Reserven-Klausel oder Antrag nach § 8d KStG: Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zwischen entweder der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG oder einem Antrag nach § 8d KStG. D.h. reichen die stillen Reserven i. S. d. § 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG nicht aus, um die vorhandenen Verlustvorträge vollständig zu erhalten, können die verbleibenden und vom Abzugsverbot bedrohten Verluste nicht zusätzlich durch einen Antrag i. S. d. § 8d KStG fortgeführt werden.

Begriff des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 1 S. 3 und 4 KStG)

- Die Anwendung des § 8d KStG erfordert, dass die Körperschaft seit einem bestimmten Zeitpunkt (Gründung oder max. Beginn des dritten VZ vor schädlichem Beteiligungserwerb) bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält. *Als Gründungszeitpunkt der Körperschaft gilt der Zeitpunkt des formgültigen Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags.*
- Die in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG beispielhaft aufgezählten qualitativen Merkmale eines Geschäftsbetriebs (die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer) sind nicht abschließend. Zudem müssen nicht zwangsläufig alle der genannten Merkmale vorliegen oder gleich stark ausgeprägt sein. Je nach Einzelfall können die qualitativen Merkmale unterschiedlich zu gewichten sein. Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.
- *Maßgeblich ist der wesentliche Kern der Betätigung. Bedingt durch das jeweilige Geschäftsmodell kann es – insbesondere in den ersten Jahren nach Gründung eines Unternehmens – zu Veränderungen der in § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG aufgeführten qualitativen Merkmale kommen. Soweit die Veränderungen der qualitativen Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den wesentlichen Kern des Geschäftsbetriebs nicht berühren, liegt insgesamt keine (schädliche) Änderung des Geschäftsbetriebs vor (siehe auch Beispiel 3, Rz. 19).*
- Mehrere Geschäftsbetriebe: Liegen mehrere Geschäftsbetriebe vor, ist der Anwendungsbereich des § 8d KStG nicht eröffnet. Eine Körperschaft hat mehrere Geschäftsbetriebe, wenn sie mehreren selbständigen Betätigungen (die jeweiligen Betätigungen heben sich unter Berücksichtigung der o.g. qualitativen Merkmale voneinander ab) nachgeht. Eine selbständige Betätigung muss nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen.
- Einheitlicher Geschäftsbetrieb: Mehrere selbständige Betätigungen können als einheitlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren sein, wenn zwischen ihnen ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang (Synergieeffekte) gegeben ist.
- Wirtschaftlich geringfügige Betätigungen: Eine zusätzlich ausgeübte weitere Betätigung ist nicht als selbständiger weiterer Geschäftsbetrieb anzusehen, wenn sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt, was angenommen wird, wenn die Nettoumsatzerlöse aus dieser Betätigung 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Verlustkörperschaft und den Betrag von 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

Ausschluss der Anwendung von § 8d KStG (§ 8d Abs. 1 S. 2 KStG)

- Verluste aus der Zeit vor Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs: § 8d KStG findet nur auf Verluste Anwendung, die auf der ununterbrochenen Ausübung des Geschäftsbetriebs beruhen. Ausgeschlossen sind daher Verluste, die auf die Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs entfallen.
- Organträgerstellung oder Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft: Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder die Stellung als Organträger zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum vorausgeht, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, steht einer Anwendung des § 8d Abs. 1 S. 1 KStG entgegen.

Schädliche Ereignisse (§ 8d Abs. 2 KStG)

Schädliche Ereignisse, die zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen:

- Einstellung des Geschäftsbetriebs: Ein Geschäftsbetrieb wird eingestellt, wenn er nach den Grundsätzen der Betriebsaufgabe beendet wird.
- Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs: Abweichend von den Grundsätzen der Betriebsaufgabe steht eine Verpachtung des Geschäftsbetriebs einer Ruhendstellung

gleich. Auch das nur zeitweise Ruhendstellen des Geschäftsbetriebs ist schädlich (ausgenommen Saisonbetriebe).

Unschädlich sind z.B. vorübergehende Betriebsschließungen aufgrund behördlicher Anordnung bzw. als Maßnahme des Gesundheitsschutzes sowie temporäre Unterbrechungen aufgrund einer schweren Erkrankung bei personenabhängigen Tätigkeiten. *Unschädlich sind ausdrücklich vorübergehende Schließungen aufgrund der Infektionsschutzverordnung während der Corona-Pandemie (siehe auch Beispiel 10, Rz. 26).*

- Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung: Eine Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands stellt regelmäßig ein Indiz für einen schädlichen Branchenwechsel dar. Anpassungen des Geschäftsmodells infolge eines Strukturwandels (*siehe hier auch weitere Beispiele in Rz. 32*) sind unschädlich, wenn ein Sach- und Förderzusammenhang zu der bisherigen Betätigung besteht.

- Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs: Die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs ist nicht schädlich, wenn die zusätzliche Betätigung entweder in einem Förder- und Sachzusammenhang mit dem vorhandenen Geschäftsbetrieb steht oder wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt. Organische Veränderungen eines wachsenden Unternehmens stellen keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs dar.

Die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs mit Ansatz zum gemeinen Wert kann eine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs beim übernehmenden Rechtsträger darstellen, wenn es sich bei dem Betrieb oder Teilbetrieb um einen selbstständigen Geschäftsbetrieb handelt. Hinweis: Bei Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts liegt bereits ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 6 KStG vor.

§ 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG knüpft typisierend an die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs an. Es kommt daher nicht darauf an, ob mit dem zusätzlichen Geschäftsbetrieb im konkreten Fall tatsächlich eine Verlustverrechnung möglich wäre (z.B. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im Ausland, dessen Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland freigestellt sind).

- Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft: Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt unabhängig von ihrer Höhe oder ihrer wirtschaftlichen Bedeutung (Hinweis: das BMF sieht hier keine Erheblichkeitsschwelle vor) ein schädliches Ereignis dar (z.B. Beteiligung als Komplementär-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung).
- Begründung einer Organträgerschaft: Während die Stellung einer Organgesellschaft unschädlich ist, stellt das Einnehmen der Stellung eines Organträgers ein schädliches Ereignis dar.

Wird die Organschaft steuerlich rückwirkend nicht mehr anerkannt, ist der Anwendungsbereich des § 8d KStG bei Vorliegen eines Antrags eröffnet.

- Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Werts: Eine schädliche Übertragung zu einem geringeren als dem gemeinen Wert liegt nicht vor, wenn es aufgrund eines Sperrfristverstoßes nach § 22 Abs. 1 oder 2 UmwStG innerhalb des ersten Zeitjahres nach dem steuerlichen Übertragungstichtag zu einem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts kommt (Einbringungsgewinn I oder II). Im Falle der verdeckten Einlage führt der Ansatz des Wirtschaftsguts mit dem Teilwert nicht zu einem schädlichen Ereignis, da anzunehmen ist, dass der Teilwert dem gemeinen Wert entspricht. Schädlich ist jedoch der Ansatz mit den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gesellschafters.

Hinweis: Eine zeitliche Beschränkung in Bezug auf schädliche Ereignisse, die nach der Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags eintreten, sieht das BMF-Schreiben nicht vor.

Rechtsfolgen

- Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags: Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist als Teil des verbleibenden Verlustvortrags zum Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums gesondert auszuweisen (§ 8d Abs. 1 S. 7 KStG). Die Vorschriften über den Verlustrücktrag und den Verlustvortrag nach § 10d EStG, § 4 Abs. 2, § 12 Abs. 3 und § 15 Abs. 3 UmwStG sowie die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG sind zu beachten.
- Organschaft: Eine Anwendung des § 8d KStG ist nur auf Ebene der Organgesellschaft, nicht auf Ebene des Organträgers, möglich. Antragsberechtigt ist die Organgesellschaft. Ein „vororganschaftlicher“ Verlustvortrag ist als „vororganschaftlicher“ fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert auszuweisen und festzustellen (Verrechnung erst nach Beendigung der Organschaft

und nur unter der Voraussetzung, dass zwischenzeitlich kein schädliches Ereignis bei der Organgesellschaft eingetreten ist).

Stille-Reserven-Klausel des § 8d Abs. 2 S. 1 HS 2 KStG

- Nach Eintritt eines schädlichen Ereignisses steht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag grundsätzlich nicht mehr für eine künftige Verrechnung mit Gewinnen zur Verfügung. Sofern im Inland steuerpflichtige stille Reserven vorhanden sind, unterbleibt eine Kürzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach der eigenständigen Stille-Reserven-Klausel des § 8d KStG in nämlicher Höhe. Der danach verbleibende Verlustvortrag ist nicht mehr als fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert auszuweisen und festzustellen.

Anwendung des § 8c KStG auf einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG

- Der fortführungsgebundene Verlustvortrag geht durch einen weiteren schädlichen Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Abs. 1 KStG grundsätzlich unter. Es kann aber ein erneuter Antrag nach § 8d KStG gestellt werden. In diesem Fall werden die gesamten nicht genutzten Verluste einschließlich des bisher festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum neu festzustellenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

Erstmalige Anwendung des § 8d KStG

- Es gelten die bereits bekannten zeitlichen Anwendungsregeln. Grundsatz: § 8d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe i. S. d. § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen.

Betroffene Normen

§ 8d KStG

Fundstellen

BMF, [Schreiben vom 18.03.2021 Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG](#)

Oberste Finanzbehörden der Länder, [gleich lautende Erlasse vom 19.03.2021 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 8d KStG auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Entwurf vom 13.08.2020, IV C 2 - S 2745-b/19/10002:002, siehe [Deloitte Tax News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.