



STEUER  
BERATER  
INSTITUT  
SACHSEN

# LIVE-Online- Seminar

## Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG

### Dozent

Bernd Rätke  
Vors. RiFG Berlin-Brandenburg

### Termin

MO  
**13**  
MÄRZ | Live-Online-Seminar  
10.00 - 12.00 Uhr

Stand: März 2023

### Alle Rechte vorbehalten

Nachdruck - auch auszugsweise - ohne vorherige Zustimmung des Dozenten nicht gestattet.  
Die Seminarunterlage wurde mit größter Sorgfalt erstellt. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch unabdingbar, jegliche Haftung und Gewähr für die Richtigkeit auszuschließen.





# Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG

Bernd Rätke,

Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Dipl.-Finanzwirt



## Inhaltsübersicht

- Überblick zu § 8d KStG
- Hintergrund zum neuen BMF-Schreiben
- Antragserfordernis
- Voraussetzungen für den Verlustvortrag nach § 8d KStG
- Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags
- Schädliches Ereignis iSv § 8d Abs. 2 KStG
- Rechtsfolgen

# Überblick zu § 8d KStG

Funktionsweise und Beispiel

© Rätke 2023

## Überblick zu § 8d KStG - Verlustuntergang nach § 8c KStG -

- § 8d KStG verhindert i.E. Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG.
  - Verlustvortrag und laufender Verlust (bis zur Anteilsübertragung) einer Kapitalgesellschaft gehen bei Anteilsübertragung von mehr als 50 % innerhalb von fünf Jahren an einen einzigen Erwerber (oder diesem nahestehende Person oder Gruppe mit gleichgerichteten Interessen) innerhalb von fünf Jahren unter.
  - **Ausnahmen:**
    - Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG).
    - Stille Reserven sind i.H. des untergehenden Verlustes vorhanden (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG), sog. Verschonungsregelung.
    - Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG.

© Rätke 2023

## Überblick zu § 8d KStG

### - Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG -

- Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 2 KStG a. F. (> 50 % der Anteile) ist beim **BVerfG** anhängig: Az. 2 BvL 19/17.
  - Der frühere § 8c Satz 1 KStG (Anteilsübertragung > 25 % bis 50 %) war verfassungswidrig (BVerfG v. 29.3.2017 2 BvL 6/11).
  - Der DStV hält § 8c Satz 2 KStG für verfassungswidrig (Stellungnahme durch S 04/22 vom 23.3.2022).
    - Allerdings hält der DStV § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n. F. (Anteilsübertragung von mehr als 50 % der Anteile) ab 1.1.2016 nicht mehr für verfassungswidrig, da der Anwendungsbereich des § 8c KStG durch § 8d KStG reduziert wird.

## Überblick zu § 8d KStG

- § 8d KStG trat durch Gesetz vom 20.12.2016 mWv **VZ 2016** in Kraft (§ 34 Abs. 6a KStG).
  - Bei abweichendem Wirtschaftsjahr ist § 8d KStG anwendbar, wenn Anteilsübertragung nach dem 31.12.2015 erfolgt ist (Rz. 80 des BMF-Schreibens).
- § 8d KStG gilt für alle von § 8c KStG erfassten Verluste, z.B. § 2a, § 15 Abs. 4, § 15a und § 15b EStG (Rz. 2 BMF).
  - Außerdem gilt § 8d KStG ausdrücklich auch bei der GewSt gem. § 10a GewStG (s. Ende der Präsentation) und für Zinsvortrag nach § 8a KStG.
- § 8d KStG soll insbesondere **junge und innovative Wachstumsunternehmen** stärken (BTDrucks. 18/10495, 11).
  - Problem der Beihilfe nach Art. 107 AEUV, da selektive Beschreibung.
  - § 8c KStG wird vom Gesetzgeber als „Dilemma“ bezeichnet (BTDrucks. 18/10495, 11).
- Die Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“ geht davon aus, dass § 8d KStG die selbst gesetzten Ziele erreichen kann: die leichte Administrierbarkeit der Verlustuntergangsregelungen, die Gewährleistung eines hohen Maßes an Rechtssicherheit und möglichst keine Verzerrung unternehmerischer Entscheidungen (FR 2017, 113, 116).

## Überblick zu § 8d KStG

- **Vergangenheitsbezogene** Voraussetzungen:
  - Schädlicher Beteiligungserwerb i.S. von § 8c Abs. 1 KStG
  - GmbH muss denselben Geschäftsbetrieb in den letzten drei Jahren (Teil des sog. Beobachtungszeitraums) unterhalten haben (§ 8d Abs. 1 KStG).
  - Zudem darf kein schädliches Ereignis iSv § 8d Abs. 2 KStG erfolgt sein:
    - Einstellung des Geschäftsbetriebs,
    - Ruhen des Geschäftsbetriebs,
    - Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer anderen Zweckbestimmung,
    - Erweiterung des Geschäftsbetriebs um einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb,
    - Begründung der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft,
    - Begründung einer Stellung als Körperschaftsteuerliche Organträgerin,
    - Zuführung von Wirtschaftsgütern zu einem geringeren als dem gemeinen Wert.
  - Weitere Voraussetzungen nach § 8d Abs. 1 Satz 2 und § 34 Abs. 6a KStG.

© Rätke 2023



## Überblick zu § 8d KStG

- **Antrag** auf Anwendung nach § 8d KStG muss gestellt werden.
- **Rechtsfolge:** Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags
  - Fortführungsgebundener Verlustvortrag kann künftig zur Verrechnung mit Gewinnen genutzt werden.
- **Fortbestand:** Zukunftsbezogene Voraussetzungen gem. § 8d Abs. 2 KStG (sog. Damoklesschwert):
  - Verlustvortrag iSv § 8d KStG geht unter, wenn schädliches Ereignis vor vollständiger Verlustnutzung eintritt.
  - Erhalt des Verlustvortrags nach § 8d KStG in Höhe der stillen Reserven.

© Rätke 2023

## Grundfall zu § 8d KStG

- Die Verlust-GmbH (V-GmbH) verfügt über einen Verlustvortrag zum 31.12.2021 iHv 100.000 €.
- Im Jahr 2022 erzielt sie einen laufenden Verlust von 50.000 €, der zu jeweils 25.000 € auf die beiden Halbjahre entfällt.
- Am 1.7.2022 werden mehr als 50 % der Anteile an der V-GmbH von deren Gesellschafter an D verkauft.
- Die V-GmbH stellt einen Antrag nach § 8d KStG.
- Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG würden Verluste iHv 125.000 € untergehen (Verlust bis 30.6.2022).
- Durch Antrag nach § 8d KStG wird zum 31.12.2022 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag iHv 150.000 € festgestellt.
- Verrechnung mit künftigen Gewinnen ab 2023, aber Untergang bei Ereignis iSv § 8d Abs. 2 KStG.

© Rätke 2023

## Hintergrund des BMF-Schreibens vom 18.3.2021

BStBl. I 2021, 363

© Rätke 2023

## Das neue BMF-Schreiben vom 18.3.2021

- BMF-Schreiben existierte bislang nur zu § 8c KStG (zuletzt vom 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645).
  - BMF-Schreiben zu § 8c KStG enthielt keine Aussagen zu § 8d KStG, obwohl dieser Ende 2017 bereits seit fast zwei Jahren anwendbar war.
- BMF-Schreiben vom 18.3.2021 gibt erstmalig die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu § 8d KStG wieder.
  - BMF-Schreiben sind für die Gerichte (FG, BFH) nicht verbindlich, sondern binden nur die Verwaltung.
  - Kenntnis des BMF-Schreibens erleichtert aber Gestaltung und Konfliktvermeidung.

© Rätke 2023

## Anwendungsbereich des § 8d KStG

Verlustuntergang nach § 8c KStG, zeitlicher Anwendungsbereich

© Rätke 2023



## Schädlicher Beteiligungserwerb iSv § 8c KStG

- Wortlaut des § 8d KStG: „§ 8c ... nach einem schädlichen Beteiligungserwerb nicht anzuwenden ist“.
- § 8d KStG greift **nicht** bei:
  - Anwendbarkeit der Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG, da nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vorliegt (so auch Rz. 5 des BMF).
  - (unschädlicher) Anteilsübertragung durch Erbfall, unentgeltliche Erbaueinandersetzung oder unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge (Rz. 5 des BMF).
  - beim bloßen Zählerwerb von bis zu 50 %, da dieser nicht „schädlich“ ist.
  - Anwendbarkeit der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG (so auch Rz. 5 des BMF).

© Rätke 2023

## Schädlicher Beteiligungserwerb iSv § 8c KStG

Anwendbarkeit des § 8d KStG bei der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG (Verschonungsregelung):

- Stille Reserven sind i.H. des untergehenden Verlustes **vorhanden**: § 8d KStG greift nicht, weil i.E. kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt.
  - Nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG liegt allerdings trotz der vorhandenen stillen Reserven ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, da nur die Rechtsfolgen beseitigt werden.
- Es sind **keine** stillen Reserven vorhanden: § 8d KStG ist anwendbar, da die Stille-Reserven-Klausel nicht greift.

© Rätke 2023



## Schädlicher Beteiligungserwerb iSv § 8c KStG

- Es sind nur **teilweise** stille Reserven vorhanden:
  - Nach BMF muss sich die GmbH entscheiden zwischen der Verschonungsregelung und der Anwendung des § 8d KStG (Rz. 6 des BMF).
  - Die GmbH kann den Verlust, der die stillen Reserven übersteigt, nicht durch einen Antrag nach § 8d KStG retten.
  - Je höher die stillen Reserven, desto sinnvoller ist die Verschonungsregelung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG.
  - **Beachte:** Bei Entscheidung für § 8d KStG bleibt ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d Abs. 2 KStG gefährdet.



© Rätke 2023



## Schädlicher Beteiligungserwerb iSv § 8c KStG

- Verlustvortrag für die V-GmbH zum 31.12.2020 i. H. v. 300.000 €.
  - Anteilsübertragung von 100 % am 01.01.2021.
  - Stille Reserven am 1.1.2021 iHv. 200.000 €.
  - Laufender Verlust im VZ 2021 iHv 50.000 €.
- Grundfall:** Es wird kein Antrag nach § 8d KStG gestellt.
- Variante:** Für VZ 2021 wird ein Antrag nach § 8d KStG gestellt.

**Grundfall:** Wird **kein** Antrag nach § 8d KStG gestellt wird, greift die Verschonungsregelung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG iHv 200.000 €, so dass die nicht genutzten Verluste lediglich iHv 100.000 € untergehen.

Zum 31.12.2021 wird also ein Verlustvortrag nach § 10d EStG i. H. v. **250.000 €** (= 200.000 € zzgl. 50.000 € laufender Verlust 2019 nach dem schädlichen Beteiligungserwerb) festgestellt.

**Variante:** Wird der Antrag nach § 8d KStG gestellt, wird zum 31.12.2021 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag iHv **350.000 €** festgestellt (Verlustvortrag zum 31.12.2020 iHv 300.000 € + laufender Verlust 2021 iHv 50.000 €).

© Rätke 2023



## Schädlicher Beteiligungserwerb iSv § 8c KStG

Ohne Antrag nach § 8d KStG:  
Verlustvortrag beträgt 250.000 €.

Mit Antrag nach § 8d KStG:  
Fortführungsgebundener  
Verlustvortrag iHv 350.000 €.

Antrag nach § 8d KStG scheint  
vorteilhafter zu sein, da  
Verlustvortrag um 100.000 € höher ist.

- Aber: Der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG steht unter dem Damoklesschwert des § 8d Abs. 2 KStG und kann untergehen, bevor er genutzt wird.
- Rückausnahme: Dieser Untergang nach § 8d Abs. 2 KStG ist nicht schädlich, soweit noch stille Reserven vorhanden sind.

© Rätke 2023

## Antragserfordernis

Antragstellung, vorsorglicher Antrag, Rücknahme des Antrags,  
Nachholung des Antrags

© Rätke 2023

## Antrag auf Feststellung nach § 8d KStG Form und Nachholung

- § 8d Abs. 1 S. 5 KStG: Antrag ist **in der Steuererklärung** zu stellen.
  - Körperschaftsteuererklärung (Anlage WA, Abschn. 5 ELSTER-Erklärung, Zeile 12 bis 14)
  - Antrag einheitlich für alle Beteiligungserwerbe zu stellen (Rz. 4); nach dem Wortlaut des § 8d KStG ist aber transaktionsbezogener Antrag möglich.
- **Nachholung** des Antrags möglich:
  - bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder des Verlustfeststellungsbescheids (Rz. 7 des BMF), d.h. bis zum Ablauf der Einspruchsfrist.
  - Wird § 8c KStG erstmals in einem Änderungsbescheid berücksichtigt, kann Antrag noch bis zum Ablauf der Einspruchsfrist gestellt werden (Rz. 8 des BMF).
  - Nach Ablauf der Einspruchsfrist: Antrag nach § 8d KStG nur nach Maßgabe der Korrekturvorschriften der §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen möglich.
    - Nachholung daher bei Vorbehaltsbescheiden möglich, vgl. Thüringer FG, Urteil vom 5.10.2018 - 1 K 348/18, StEd 2018, 730, rkr.
- Nachholung des Antrags muss in einer berichtigten, elektronischen KSt-Erklärung erfolgen (Rz. 10 des BMF).



© Rätke 2023

## Antrag auf Feststellung nach § 8d KStG Rücknahme des Antrags

- **Rücknahme** des Antrags
  - bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder des Verlustfeststellungsbescheids (Rz. 11 des BMF), d.h. bis zum Ablauf der Einspruchsfrist.
  - Nach Ablauf der Einspruchsfrist: Rücknahme des Antrags nach § 8d KStG nur nach Maßgabe der Korrekturvorschriften der §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen möglich.
- Rücknahme des Antrags muss in einer berichtigten, elektronischen KSt-Erklärung erfolgen (Rz. 10 des BMF).
  - M.E. zweifelhaft, da Formerfordernis nur für Antrag, nicht aber für Rücknahme geregelt ist.
- **Vorsorglicher** Antrag damit möglich, um Auswirkung nach § 8d KStG zu erfahren und ggf. gegensteuern zu können.
  - Vorsorglicher Antrag nach § 8d KStG auch möglich, wenn Anwendbarkeit der Konzernklausel oder der Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c Abs. 1 KStG unsicher sind.
  - Vorsorglicher Antrag auch möglich, wenn schädliches Ereignis iSv. § 8d Abs. 2 KStG erfolgen könnte. Tritt dies dann ein, kann Antrag zurückgenommen werden.



© Rätke 2023

## Antrag auf Feststellung nach § 8d KStG Abweichendes Wirtschaftsjahr

- Antrag ist bei abweichendem Wirtschaftsjahr in der KSt-Erklärung zu stellen, in dem das Wj. endet, in dem die Anteilsübertragung erfolgt ist (Rz. 9 des BMF).
- **Beispiel:** Abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.7. bis 30.6. und Anteilsübertragung von mehr als 50 % am 1.10.2022.
- **Lösung:** Der Antrag ist in der KSt-Erklärung für 2023 zu stellen, da sich die Anteilsübertragung im Wj. 2022/2023 und damit im VZ 2023 auswirkt.



© Rätke 2023

## Antrag auf Feststellung nach § 8d KStG Abweichendes Wirtschaftsjahr

- *Beispiel: Abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.7. bis 30.6. und Anteilsübertragung von mehr als 50 % am 1.10.2022.*
- Der Verlustvortrag zum 31.12.2022 ist nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO vorläufig festzustellen (Rz. 9 BMF).
  - Der Verlustvortrag zum 31.12.2022 geht zunächst unter, aber vorläufig.
    - Ausnahme: Bei der Veranlagung für 2022 liegt bereits die KSt-Erklärung für 2023 mit Antrag nach § 8d KStG vor.
- Nach Stellung des Antrags nach § 8d KStG wird zum 31.12.2022 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt und der Bescheid nach § 165 Abs. 2 AO geändert.
  - Höhe: Verlustvortrag zum 31.12.2021 zzgl. Verlust aus Wj. 2020/2021.

© Rätke 2023

## Vorsorglicher Antrag nach § 8d KStG wegen Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG?

- Solange Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG vom BVerfG nicht festgestellt wird, kann und sollte Antrag nach § 8d KStG gestellt werden, wenn Verlust gerettet werden soll.
- In jedem Fall sollte der Verlustfeststellungsbescheid durch **Einspruch** angefochten werden, soweit das FA § 8c Abs. 1 KStG angewendet und den Verlustvortrag iSv § 10d EStG gekürzt hat.
  - Außerdem Anfechtung des **KSt-Bescheids**, soweit der laufende Verlust vom 1.1. bis zur Anteilsübertragung gekürzt worden ist.
- Etwaige Nichtigkeitserklärung des § 8c KStG durch das BVerfG führt dann zur Änderung des § 10d-Vortrags zugunsten der V-GmbH.
  - Etwaiges Bestehenbleiben der gesonderten Verlustfeststellung nach § 8d KStG, ist irrelevant. Verlustfeststellungsbescheid nach § 8d KStG müsste seitens des FA geändert werden.

© Rätke 2023

Beobachtungszeitraum,  
Kein schädliches Ereignis  
im Beobachtungszeitraum,  
Ausschluss des § 8d KStG

## Voraussetzungen nach § 8d KStG

© Rätke 2023

## Beobachtungszeitraum

- Im sog. Beobachtungszeitraum des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG muss ...
  - ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten worden sein,
  - und es darf kein Ereignis im Sinne von Abs. 2 stattgefunden haben
- **Beginn** gem. § 8d Abs. 1 Satz 1 und Satz 5 KStG:
  - Seit der Gründung
  - oder zumindest seit dem Beginn des dritten VZ, das demjenigen VZ vorausgeht, für den der Antrag in der Steuererklärung zu stellen ist, d.h. in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt.

© Rätke 2023

## Beobachtungszeitraum

- **Ende:** Der Schluss des VZ, in dem die Anteilsübertragung stattfindet.
  - Der Beobachtungszeitraum umfasst damit vier Kalenderjahre, da er erst am 31.12. des Anteilsübertragungsjahres endet.
- BMF differenziert zwischen Beobachtungszeitraum A und B (Rz. 13), weil es für das Unterhalten desselben Geschäftsbetriebs nur auf den Zeitraum bis zur Anteilsübertragung ankommt (sog. Beobachtungszeitraum A), während es für das schädliche Ereignis auf den Zeitraum bis zum Ende des VZ der Anteilsübertragung ankommt.
- Unterscheidung ist aber nicht hilfreich, weil Wechsel oder Einstellung des Geschäftsbetriebs nach der Anteilsübertragung, aber noch bis zum Ende des VZ der Anteilsübertragung ein schädliches Ereignis i.S. von § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG wäre und daher ebenfalls § 8d KStG ausschließen würde.
- Merke: Beobachtungszeitraum beträgt immer **vier Jahre**.

© Rätke 2023

## Beobachtungszeitraum

### Beginn

- Beginn: ab Gründung.
  - Formgültiger Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags, unabhängig von der Eintragung im Handelsregister.
  - D.h: Beginn der Körperschaftsteuerpflicht mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags als sog. Vorgesellschaft
- Zumindest seit dem Beginn des dritten VZ vor der Anteilsübertragung

© Rätke 2023

### Beispiel (vgl. Rz. 14 BMF)

- Anteilsübertragung am 6.5.2022
- Gründung der GmbH am 1.7.2019
- Beobachtungszeitraum beginnt damit am 1.7.2019.
- Beobachtungszeitraum endet am 31.12.2022.
- Bei älterer GmbH würde Beobachtungszeitraum am 1.1.2019 beginnen und am 31.12.2022 enden.

## Abweichendes Wirtschaftsjahr - Beginn des Beobachtungszeitraums -

- Abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.7.2021 bis 30.6.2022.
- Anteilsübertragung von 100 % am 1.10.2021.
- Beginn ist lt. BMF der 1.7.2018 (Rz. 15):
  - „drei Zeitjahre vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt.“
- Dies ist mit dem Wortlaut des § 8d KStG nicht vereinbar.
  - § 8d: „seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum“ vorausgeht, für den der Antrag nach § 8d KStG zu stellen ist.
  - VZ ist das Kalenderjahr (§ 25 Abs. 1 EStG iVm § 8 Abs. 1 KStG; vgl. auch § 7 Abs. 3 S. 2 KStG).
  - Lösung des BMF entspricht ursprünglichem Gesetzentwurf, der auf das jeweilige Wirtschaftsjahr abgestellt hat (BTDrucks. 18/9986).
- Antrag ist für VZ 2022 zu stellen. Daher beginnt Beobachtungszeitraum am 1.1.2019.

© Rätke 2023



## Abweichendes Wirtschaftsjahr - Ende des Beobachtungszeitraums -

### Sachverhalt

- Abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.7.2021 bis 30.6.2022.
- Anteilsübertragung von > 50 % am 1.10.2021.

### Lösung (vgl. Rz. 15 BMF)

- Ende des Beobachtungszeitraums am 30.6.2022 lt. BMF :
  - „mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat“.
  - BMF: 1.7.2018 bis 30.6.2022.
- Dies ist ebenfalls mit dem Wortlaut des § 8d KStG nicht vereinbar.
  - § 8d: „bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs“.
  - Schluss des Veranlagungszeitraums ist stets der 31.12. (vgl. § 25 EStG iVm § 8 Abs. 1 KStG).
  - Der Zeitraum endet damit am 31.12.2022 (und beginnt am 1.1.2019 = 4 Jahre).

© Rätke 2023

## Ausschluss des § 8d KStG

Sonderregelungen in § 8d Abs. 1 Satz 2 und § 34 Abs. 6a KStG

© Rätke 2023

## Ausschluss des § 8d KStG

- Einstellung oder Ruhen des Geschäftsbetriebs irgendwann **vor** dem 1. 1. 2016: § 8d ist nach § 34 Abs. 6a S. 1 KStG nicht anwendbar.
  - Ausschluss gilt auch, wenn vor der Einstellung/Ruhen keine Verluste erzielt worden sind.
  - Aber: BMF lässt Anwendung des § 8d KStG trotz Einstellung/Ruhen vor dem 1.1.2016 auf Verluste, die nach dem 31.12.2015 entstanden sind, zu (Rz. 79).
- Einstellung oder Ruhen **ab** dem 1.1.2016 und Anteilsübertragung bis zum 31.12.2019: § 8d ist nach § 8d Abs. 1 Satz 1 iVm Abs. 2 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 KStG nicht anwendbar.
  - Grund: Ruhen oder Einstellung im Beobachtungszeitraum
- Anteilsübertragung ab 1.1.2020 und Einstellung oder Ruhen ab dem 1.1.2016, aber **vor** Beginn des Beobachtungszeitraums:
  - Verluste aus dem Zeitraum vor der Einstellung/Ruhen werden nicht durch § 8d KStG gerettet (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG).
- Gesellschaft ist **zu Beginn** des Beobachtungszeitraums Organträger oder Mitunternehmer: § 8d KStG ist nicht anwendbar (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG).

© Rätke 2023

## Schädliches Ereignis im Beobachtungszeitraum

Überblick zu § 8d Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStG

© Rätke 2023

## Überblick über die schädlichen Ereignisse

- Im **vierjährigen Beobachtungszeitraum** (drei VZ vor der Anteilsübertragung und das gesamte VZ der Anteilsübertragung) darf keines der folgenden Ereignisse eingetreten sein:
  - Einstellung des Geschäftsbetriebs,
  - Ruhen des Geschäftsbetriebs,
  - Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer anderen Zweckbestimmung,
  - Erweiterung des Geschäftsbetriebs um einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb,
  - Begründung der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft,
  - Begründung einer Stellung als körperschaftsteuerliche Organträgerin,
  - Zuführung von Wirtschaftsgütern zu einem geringeren als dem gemeinen Wert.

© Rätke 2023

## Überblick über die schädlichen Ereignisse

- Die ersten vier Ereignisse (Einstellung, Ruhen, andere Zweckbestimmung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs) betreffen die Änderung der **Identität** des Geschäftsbetriebs.
- Die weiteren drei Ereignisse (Beteiligung an Mitunternehmerschaft, Organträgerin und Zuführung von Wirtschaftsgütern) sollen **Gewinnverrechnungsmöglichkeiten**, die der Verlustgesellschaft von außen zugeführt werden, verhindern.

© Rätke 2023

35

Feststellung des  
fortführungsgebundenen  
Verlustvortrags  
Verrechenbarkeit des  
Verlustvortrags

# Rechtsfolgen

© Rätke 2023

36

# Höhe des fortführungsgebundenen Verlustes

Umfang der Verlusterhaltung

© Rätke 2023

## Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags - Grundsatz -

- Nach § 8d KStG festgestellt wird nicht nur der gerechtete Verlustuntergang, sondern der auch der **gesamte** laufende Verlust des Anteilsübertragungsjahres (so auch Rz. 54 BMF). Dies ist der Verlust, der zum Schluss des VZ der Anteilsübertragung verbleibt.
- **Beispiel:**
  - Die V-GmbH hat zum 31.12.2021 einen Verlustvortrag iHv. 100.000 €.
  - Am 1.7.2022 werden 100 % ihrer Anteile auf E übertragen.
  - Im Jahr 2022 erzielt die V-GmbH einen laufenden Verlust von 60.000 €.
- **Lösung:** Stellt die V-GmbH den Antrag nach § 8d KStG, wird zum 31.12.2022 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag iHv 160.000 € festgestellt.
- Es wird also auch der nach der Anteilsübertragung am 1.7.2022 entstandene laufende Verlust iHv 30.000 € (6/12 von 60.000 €) erfasst und als fortführungsgebunden festgestellt.

## Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags - Abweichendes Wirtschaftsjahr -

- Abweichendes Wj. vom 1.7.-30.6.
- Verlustvortrag zum 31.12.2020: 200.000 €
- Verlust im Wj. 2020/2021: 100.000 €
- Anteilsübertragung am 1.2.2021: 100 %
- (Rz. 54 BMF)
- Ohne § 8d KStG würden der Verlustvortrag (200.000 €) und der anteilige Verlust bis zum 1.2.2021 (7/12 von 100.000 = 58.334 €) nach § 8c Abs. 1 KStG untergehen.
- Nach § 8d KStG wird zum 31.12.2021 ein Verlust iHv 300.000 € festgestellt (Verlustvortrag 200.000 € + lfd. Verlust 2020/2021 100.000 €).

## Ausschluss für Verluste aus der Zeit vor der Einstellung/Ruhen

- Verluste aus dem Zeitraum **vor der Einstellung/Ruhen** werden nicht durch § 8d KStG gerettet (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG).
  - Es geht also nicht um Einstellung oder Ruhen während des Beobachtungszeitraums (ohnehin Ausschluss des § 8d KStG nach § 8d Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG).
  - Vielmehr geht es um Einstellung/Ruhen aus der Zeit vor dem Beginn des Beobachtungszeitraums.
  - Ausschluss gilt auch, wenn nach Wiederaufnahme Gewinne erzielt worden sind, die den Verlustvortrag aus der Zeit vor der Einstellung/Ruhen gemindert haben. § 8d KStG geht dann ins Leere, weil zu rettender Verlust niedriger ist als Verlust vor Einstellung/Ruhen.
- Im Ergebnis greift § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG erst bei Anteilsübertragungen ab dem VZ 2020.
  - Bei Anteilsübertragung im VZ 2019 wäre Einstellung/Ruhen im Beobachtungszeitraum (ab 1.1.2016) schädlich, und Einstellung/Ruhen vor dem 1.1.2016 würde § 8d KStG nach § 34 Abs. 6a KStG vollständig ausschließen.

© Rätke 2023

## Ausschluss für Verluste aus der Zeit vor der Einstellung/Ruhen

- Anteilsübertragung von 100 % im Jahr 2022. Beobachtungszeitraum beginnt also am 1.1.2019.
- Betrieb ruhte im VZ 2018. Verlustvortrag zum 31.12.2017 betrug 200.000 €.
- Zum 31.12.2022 beträgt Verlustvortrag ohne § 8c KStG 300.000 €. Keine stillen Reserven.
- Antrag nach § 8d KStG wird gestellt.
- (Rz. 46 BMF)
- Zwar ist § 8d KStG möglich, da im Beobachtungszeitraum keine Einstellung/Ruhen erfolgt ist.
- Verlust aus der Zeit vor dem Ruhen (200.000 €) bleibt aber ausgeschlossen (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG).
- Antrag nach § 8d KStG rettet daher nur Verlust iHv 100.000 € (statt 300.000 €).

© Rätke 2023

## Verluste bei Umstellung des Geschäftsbetriebs

- Hat die V-GmbH vor dem Beobachtungszeitraum einen anderen Geschäftsbetrieb unterhalten, der Verluste verursacht hat, dürfen diese Verluste nicht nach § 8d KStG fortgeführt werden (Rz. 50 BMF).
- **Beispiel:**
  - V-GmbH betrieb bis 2015 einen Einzelhandel (Verlustvortrag zum 31.12.2015: 200.000 €).
  - Seit 2016 unterhält sie eine Spedition (Verluste 2016 bis 2019: 100.000 €).
  - Anteilsübertragung 100 % in 2020.
  - (Rz. 50 BMF)
- Nach BMF kann Verlust iHv 200.000 € nicht nach § 8d KStG festgestellt werden, da er aus der Zeit vor der Einstellung stammt.
  - Hinweis auf § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG, da Einzelhandel eingestellt ist.
  - § 8d-Vortrag damit nur iHv 100.000 €.
- Umstellung des Geschäftsbetriebs ist also Einstellung des bisherigen Geschäftsbetriebs (hier: des Einzelhandels).



© Rätke 2023

## Verluste bei Reduzierung der Geschäftsbetriebe

- V-GmbH betrieb bis 2015 einen Einzelhandel und eine Spedition (Verlustvortrag zum 31.12.2015: 200.000 €). Der Verlustvortrag entfällt iHv 80.000 € auf den Einzelhandel.
- Zum 1.1.2016 stellt die V-GmbH den Einzelhandel ein.
- Verluste 2016 bis 2019: 100.000 € (nur aus Spedition).
- Anteilsübertragung 100 % in 2020.
- (Rz. 51 BMF).
- Nach BMF kann Verlust iHv 80.000 € nicht nach § 8d KStG festgestellt werden, da er aus der Zeit vor der Einstellung des Geschäftsbetriebs „Einzelhandel“ stammt. Hinweis auf § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG, da Einzelhandel eingestellt ist.
  - § 8d-Vortrag damit nur iHv 220.000 €.
- Nach BMF ist der auf den eingestellten Geschäftsbetrieb entfallende Verlustvortrag zu schätzen.
  - Zwischenzeitliche Gewinnverrechnungen sind zu berücksichtigen.
  - V-GmbH trägt Nachweis für Schätzung. I.Zw. entfällt der gesamte Verlustvortrag auf den eingestellten Geschäftsbetrieb.
- M.E. trifft Beweislast über die Höhe des von § 8d KStG ausgeschlossenen Verlustanteils das FA.
- Etwaige stille Reserven entfallen auf Spedition (Rz. 52): Zu Recht, da Einzelhandel eingestellt worden ist.

© Rätke 2023

## Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags - Nachteile -

- § 8d KStG kann zu einer Verschlechterung führen, wenn nach der Anteilsübertragung ein hoher laufender Verlust erzielt wird.
- **Beispiel:** Die V-GmbH verfügt zum 31.12.2020 über einen Verlustvortrag von 20.000 € und erzielt im Jahr 2021 einen Verlust von 120.000 €. Am 1.2.2021 werden 100 % der Anteile übertragen.
- **Lösung:** Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geht der Verlustvortrag in Höhe von 20.000 sowie der anteilige laufende Verlust 2021 von 10.000 € (1/12 von 120.000 €) unter, zusammen 30.000 €.
- Stellt die V-GmbH den Antrag nach § 8d KStG, wendet sie zwar den Verlustuntergang von 30.000 € ab, erhält dafür aber einen vom Untergang gem. § 8d Abs. 2 KStG bedrohten fortführungsgebundenen Verlust iHv 140.000 € (20.000 € Verlustvortrag und 120.000 € laufender Verlust).

© Rätke 2023

## Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags - Nachteile -

- Verlustgesellschaft erzielt im Jahr der Anteilsübertragung bis zum Tag der Anteilsübertragung einen Gewinn, anschließend aber einen Verlust, der höher ist als der Gewinn bis zum Tag der Anteilsübertragung, so dass ein Gesamtverlust im Anteilsübertragungsjahr entsteht.
- **Beispiel:** Die V-GmbH verfügt zum 31.12.2020 einen Verlustvortrag von 100.000 €.
- Am 1.7.2021 werden 100 % der Anteile der V-GmbH übertragen.
- Sie erzielt in der 1. Jahreshälfte 2021 einen Gewinn von 80.000 € und in der zweiten Jahreshälfte 2021 einen Verlust von 150.000 € (Gesamtverlust 2020: 70.000 €).
- **Lösung (ohne § 8d KStG):** Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geht der Verlustvortrag (100.000 €) nur in Höhe von 20.000 € unter, da der Gewinn der 1. Jahreshälfte 2021 iHv 80.000 € noch mit dem Verlustvortrag verrechnet werden kann.
- Damit bleibt der Verlustvortrag iHv 80.000 € erhalten. Er erhöht sich um den Verlust aus 2021 iHv 70.000 € zum 31.12.2021 auf **150.000 €**.
- **Lösung (mit § 8d KStG):** Beim Antrag nach § 8d KStG würde der Verlustvortrag zum 31.12.2021 170.000 € betragen, also 20.000 € mehr (100.000 € Verlustvortrag + 70.000 € Verlust 2021).
- Dieser geringfügig höhere Verlustvortrag ist aber nach § 8d Abs. 2 KStG untergangsbedroht.

© Rätke 2023



## Prognose durch Steuerberater

- Die Stellung eines Antrags nach § 8d KStG sollte vorab geprüft werden.
  - Spätestens bis Ablauf der Einspruchsfrist sollte Rücknahme des Antrags geprüft und umgesetzt werden.
- Zu prognostizieren sind:
  - Wie hoch ist der gerettete Verlust in Relation zum gesamten Verlustvortrag (und lfd. Verlust)? Gegen § 8d KStG-Antrag können sprechen:
    - Hoher laufender Verlust nach der Anteilsübertragung?
    - Gewinn im Jahr der Anteilsübertragung bis zum Tag der Anteilsübertragung?
  - Droht künftig ein schädliches Ereignis iSv. § 8d Abs. 2 KStG?
  - Falls ja:
    - Wird bis dahin der fortführungsgebundene Verlustvortrag aufgebraucht sein?
    - Werden ggf. stille Reserven vorhanden sein (§ 8d Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. KStG)?

© Rätke 2023

## Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags - Vorheriger Verlustrücktrag -

- Verlust, der nach der Anteilsübertragung im selben Jahr entsteht, wird nicht von § 8c Abs. 1 KStG erfasst und kann in das Vorjahr zurückgetragen werden, wenn dort ein Gewinn erzielt worden ist.
- **Beispiel:**
  - Gewinn in 2020: + 20.000 €.
  - Verlust in 2021: ./ 25.000 €, hiervon ./ 10.000 € im 1. Halbjahr 2021 und ./ 15.000 € im 2. Halbjahr.
  - Anteilsübertragung von 100 % am 1.7.2021.
- (Rz. 53 BMF)
- **Lösung (ohne § 8d KStG):** Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geht der Verlustvortrag des 1. Halbjahres 2021 iHv. ./ 10.000 € zwar unter; dafür kann aber der Verlust des 2. Halbjahres von ./ 15.000 € in das Jahr 2020 zurückgetragen werden.
- **Lösung (mit § 8d KStG):** Beim Antrag nach § 8d KStG kann ein Verlust von ./ 20.000 € in das Jahr 2020 zurückgetragen werden, so dass ein fortführungsgebundener Verlustvortrag von ./ 5.000 € verbleibt.

© Rätke 2023

# Verfahrensrechtliche Folgen

Anfechtbarkeit des Verlustfeststellungsbescheids

© Rätke 2023

## Feststellungsbescheid

- Gesonderte Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags (Sätze 6 und 7).
  - Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Umsetzung gilt § 10d Abs. 4 EStG entsprechend.
- Die Feststellung erfolgt auf den 31.12. des VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb durchgeführt worden ist.
- Einen regulären Verlustvortrag i.S.v. § 10d EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG und § 10a GewStG kann es im Jahr der Anteilsübertragung nicht mehr geben, weil der fortführungsgebundene Verlust auch den nach der Anteilsübertragung entstandenen laufenden Verlust (bis 31.12.) umfasst.

© Rätke 2023

## Ablehnung des Antrags nach § 8d KStG

- FA wird Ablehnungsbescheid zu § 8d KStG erlassen, der durch Einspruch angefochten werden sollte.
- Zudem wird FA den „normalen“ Verlust, der nach der Anteilsübertragung bis zum 31.12. des Jahres der Anteilsübertragung entstanden ist, gesondert feststellen.
  - Durch diesen Bescheid ist die V-GmbH nicht beschwert.

## Nutzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Vorrangigkeit des Verlustvortrags nach § 8d KStG, zwei Verlustverrechnungstöpfe, Mindestbesteuerung

## Vorrangige Verrechnung des Verlustvortrags nach § 8d KStG

- Nach § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag **vorrangig** zu verwenden (so auch Rz. 57).
  - Dies mindert das Risiko, dass der Verlustvortrag nach § 8d Abs. 2 KStG untergeht, bevor er genutzt werden konnte.
- Entsteht im Jahr nach der Anteilsübertragung ein Verlust, ist dieser ein „regulärer“ Verlust und ist nicht vom Untergang nach § 8d Abs. 2 KStG bedroht.
  - Es können damit nach dem Jahr der Anteilsübertragung **zwei Verlustvorträge** in einem Bescheid festgestellt werden.

## Vorrangige Verrechnung des Verlustvortrags nach § 8d KStG

Zum 31.12.2020

- Verlustvortrag nach § 8d KStG: 100.000 €
- Verlustvortrag nach § 10d EStG: 50.000 €
- Einkünfte 2021: + 120.000 €  
(Rz. 57 BMF)

- Verrechnung der positiven Einkünfte 2021 zunächst mit § 8d-Verlustvortrag iHv 100.000 €.
  - § 8d-Vortrag ist damit aufgebraucht.
- Anschließend Verrechnung iHv 20.000 € mit § 10d-Vortrag.
- Zum 31.12.2021 wird Verlustvortrag nach § 10d EStG iHv 30.000 € festgestellt.

## Mindestbesteuerung I - Anwendbarkeit -

- Zum 31.12.2020 besteht Verlustvortrag iSv § 8d KStG: 3 Mio. €
- Einkünfte 2021: 2 Mio. €
- (Rz. 56 BMF)
- Verrechnung iHv 1 Mio. € uneingeschränkt.
- Im Übrigen Verrechnung nur iHv 600.000 €.
- V-GmbH muss somit 400.000 € in 2021 versteuern.
- § 8d-Vortrag beträgt damit noch 1,4 Mio. €.
- **Problem:** § 8d KStG verweist nur auf § 10d Abs. 4 EStG, nicht aber auf § 10d Abs. 2 EStG.

## Mindestbesteuerung II - keine Aufteilung des Sockelbetrags -

- Zum 31.12.2020 bestehen folgende Verlustvorträge:
  - nach § 8d KStG: 1,2 Mio. €.
  - nach § 10d EStG: 1,2 Mio. €.
- Einkünfte 2021: 2 Mio. €
- (Rz. 58 BMF)
- Verrechnung iHv 1 Mio. € uneingeschränkt, und zwar durch Nutzung des § 8d-Vortrags iHv 1 Mio. €.
  - Es verbleiben: 200.000 € iSv § 8d KStG und 1,2 Mio. € iSv § 10d EStG.
- Im Übrigen Verrechnung nur iHv 600.000 € (wegen Mindestbesteuerung), und zwar
  - iHv 200.000 € gem. § 8d KStG und
  - iHv 400.000 € gem. § 10d EStG
- § 10d-Vortrag beträgt damit noch 800.000 €.
- § 8d-Vortrag ist aufgebraucht.

55

Überblick, Begriff des  
Geschäftsbetriebs, das  
schädliche Ereignis

## Schädliches Ereignis nach dem Jahr der Anteilsübertragung gem. § 8d Abs. 2 KStG

© Rätke 2023

56

➔ Überblick über die schädlichen  
Ereignisse

© Rätke 2023

## Überblick über die schädlichen Ereignisse

- Sowohl im Beobachtungszeitraum als auch nach Ablauf des vierjährigen Beobachtungszeitraums, d.h. nach dem Jahr der Anteilsübertragung, darf keines der folgenden Ereignisse eingetreten sein:
  - Einstellung des Geschäftsbetriebs,
  - Ruhen des Geschäftsbetriebs,
  - Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer anderen Zweckbestimmung,
  - Erweiterung des Geschäftsbetriebs um einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb,
  - Begründung der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft,
  - Begründung einer Stellung als körperschaftsteuerliche Organträgerin,
  - Zuführung von Wirtschaftsgütern zu einem geringeren als dem gemeinen Wert.

## Überblick über die schädlichen Ereignisse

- Die ersten vier Ereignisse (Einstellung, Ruhen, andere Zweckbestimmung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs) betreffen die Änderung der Identität des Geschäftsbetriebs.
- Die weiteren drei Ereignisse (Beteiligung an Mitunternehmerschaft, Organträgerin und Zuführung von Wirtschaftsgütern) sollen Gewinnverrechnungsmöglichkeiten, die der Verlustgesellschaft von außen zugeführt werden, verhindern.

## Der Geschäftsbetrieb Bedeutung des Begriffs

- Der Geschäftsbetrieb ist der zentrale Begriff des § 8d KStG, weil der fortführungsgebundene Verlustvortrag an die Identität des Geschäftsbetriebs gekoppelt ist.
- Geschäftsbetrieb wichtig bei den vergangenheitsbezogenen Voraussetzungen des § 8d Abs. 1 Satz 1 iVm Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 1 bis 3 KStG sowie bei den zukunftsbezogenen Voraussetzungen des § 8d Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 1 bis 3 KStG:
  - Unterhalten desselben Geschäftsbetriebs im Beobachtungszeitraum,
  - Einstellung des Geschäftsbetriebs,
  - Ruhen des Geschäftsbetriebs,
  - Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer anderen Zweckbestimmung,
  - Erweiterung des Geschäftsbetriebs um einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb.

© Rätke 2023

## Begriff des Geschäftsbetriebs

Kernbegriff des § 8d KStG

© Rätke 2023



## Der Geschäftsbetrieb - Bedeutung des Begriffs -

- Die Verlustgesellschaft muss in den letzten drei Veranlagungszeiträumen vor der Anteilsübertragung ein- und denselben Geschäftsbetrieb unterhalten haben, der dann nach der Anteilsübertragung in weitgehend identischer Weise fortgeführt werden muss. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass nicht Verluste mit Gewinnen aus unterschiedlichen Geschäftsbetrieben verrechnet werden (BTDrucks. 18/9986, 13).
- **Definition** des Begriffs in § 8d Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStG.
  - *Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.*

© Rätke 2023

## Der Geschäftsbetrieb - Kriterien -

**Kriterien** sind somit:

- Gewinnerzielungsabsicht
  - Reine Verlustzuweisungsgesellschaften sollen wohl ausgeschlossen werden, obwohl bei dauerdefizitären Gesellschaften eine vGA-Korrektur erfolgt sein dürfte.
  - Einzelne verlustbringende Tätigkeiten der GmbH sind unschädlich.
- Qualitative Merkmale, insbesondere Dienstleistungen, Produkte, Kundenkreis, Lieferantenkreis, bedienter Markt, Qualifikation der Arbeitnehmer
  - Unterschiedliche Gewichtung möglich (Rz. 17 BMF).
  - Besondere Bedeutung haben die angebotenen Produkte und Dienstleistungen (Rz. 19 BMF).
  - Rückgriff auf Grundsätze der Unternehmensidentität iSv § 10a GewStG und des Gewerbebetriebs iSv § 15 Abs. 1 EStG (Rz. 18 BMF).
- Nachhaltige, sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigungen der Körperschaft
  - Zusammenfassung unterschiedlicher Betätigungen möglich.

© Rätke 2023

## Mehrere Geschäftsbetriebe - Grundsatz laut BMF -

- Hat die Gesellschaft mehrere Geschäftsbetriebe, ist § 8d KStG lt. BMF nicht anwendbar (Rz. 20 BMF).
  - Mehrere Geschäftsbetriebe = mehrere selbständige Betätigungen (unter Berücksichtigung der qualitativen Merkmale des Abs. 1 Satz 4).
  - **Beispiel:** Herstellung von Waschmaschinen und Schuhen (Rz. 20 BMF). Produkte, Kunden- und Lieferantenzirkel etc. unterscheiden sich.

## Mehrere Geschäftsbetriebe - Kritik an der Auffassung des BMF -

- Auffassung des BMF zweifelhaft, da eine Kapitalgesellschaft nur *einen* Geschäftsbetrieb hat (vgl. § 71, § 43a, § 46 GmbHG, § 8 Abs. 2, § 8c Abs. 1a Satz 1, § 34 Abs. 6a KStG; Kenk, BB 2016, 2844, 2847).
  - Ist Rechtfertigung im Merkmal der „sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft“ zu sehen?
  - § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG geht zwar davon aus, dass es noch einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb geben kann. Dies schließt aber die Existenz eines zweiten Geschäftsbetriebs, der bereits vor dem Beobachtungszeitraum gegründet worden ist, nicht aus (Binnewies/Mehlhaf, DStR 2022, 1244, 1245 f.).
  - Bestehen von vornherein mehrere Geschäftsbetriebe, besteht keine Gefahr, dass mit Verlustmänteln gehandelt wird (Binnewies/Mehlhaf, DStR 2022, 1244, 1246).
  - Zählen auch nicht gewerbliche Tätigkeiten (vermögensverwaltende) als weiterer Geschäftsbetrieb, wenn sie neben der gewerblichen Tätigkeit ausgeübt werden? M. E. liegt insoweit kein „Geschäftsbetrieb“ vor.

## Der Geschäftsbetrieb

### - Veränderung des Geschäftsbetriebs -

- Geschäftsbetrieb darf nicht verändert worden sein (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG: „denselben Geschäftsbetrieb unterhält“):
  - Veränderungen nach Unternehmensgründung sind unschädlich, wenn wesentlicher Kern des Geschäftsbetriebs nicht berührt wird.
  - **Beispiel:** Unternehmen will neuen Klebstoff entwickeln, entwickelt diesen und eröffnet danach neue Produktionsstätten, stellt qualifiziertere Arbeitnehmer ein und liefert nun auch erstmals an Kunden aus. Nach Rz. 19 BMF unschädlich, weil das Produkt (Klebstoff) dem Unternehmen weiterhin das Gepräge gibt.
  - Schädlich ist hingegen Wertschöpfungskorrektur, bei dem sich nahezu sämtliche qualitativen Merkmale ändern (auch das Produkt) und das neue Produkt ein Nebenprodukt des ursprünglichen Hauptproduktes ist (Rz. 19 BMF).

## Mehrere Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb

- Mehrere selbständige Betätigungen können zu einem einheitlichen Geschäftsbetrieb **zusammengefasst** werden, wenn sie sich gegenseitig bedingen oder als Haupt- und Nebentätigkeit fördern (Rz. 21 BMF).
  - (+) bei Synergieeffekten.
  - (-) lediglich gemeinsame Verwaltung bzw. einheitliche Buchführung (Rz. 24 BMF).
- Bei räumlicher Trennung der Betätigung spricht widerlegbare Vermutung gegen Zusammenfassung als einheitlicher Betrieb und damit gegen § 8d KStG (Rz. 23 BMF).

## Mehrere Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb

- ▶ **Beispiel 1:** Autohaus-GmbH mit Kfz-Werkstatt im Nebengebäude. Zwar unterschiedliche Betätigungen lt. BMF (Rz. 21), weil sich Dienstleistungen und Produkte, Lieferantenkreis und Qualifikation der Arbeitnehmer unterscheiden, aber gegenseitige Förderung und Ergänzung. § 8d KStG gilt.
  - ▶ M.E. liegt von vornherein ein und derselbe Geschäftsbetrieb vor, weil es sich um eine einheitliche Betätigung handelt.
- ▶ **Beispiel 2:** Autohaus-GmbH mit örtlich getrenntem Wohnmobilverleih und weiterer örtlich getrennter Waschstraße, separatem Marketing-Konzept und Markenlogo (Rz. 21 BMF).
  - ▶ Lt. BMF drei selbständige Betätigungen mit unterschiedlichen Produkten bzw. Dienstleistungen, Kunden und qualifizierten Arbeitnehmern. § 8d KStG greift daher nicht.
- ▶ **Beispiel 3:** V-GmbH betreibt in 2 Städten zwei Restaurants mit identischem Speisenangebot und demselben Namen.
  - ▶ Trotz räumlicher Trennung besteht einheitlicher Geschäftsbetrieb, da die Dienstleistungen identisch sind und einheitliche Standards gelten. § 8d KStG ist anwendbar (Rz. 23 BMF).

© Rätke 2023

## Wirtschaftlich geringfügige Betätigungen

- ▶ Zusätzlich weitere Betätigung ist unschädlich, wenn sie **geringfügig** ist, d.h. wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt und damit keinen selbständigen weiteren Gewerbebetrieb darstellt (Rz. 24 BMF).
- ▶ Geringfügig: Nettoumsatz übersteigen nicht 3 % des Gesamtnettoumsatzes der GmbH und auch nicht den Betrag von 24.500 € übersteigt.
  - ▶ Rechtsprechung des BFH zur Infektion freiberuflicher Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (BFH v. 27.8.2014 VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999 u.a.).
- ▶ **Beispiel:** Einzelhandels-GmbH (Gesamtnettoumsatz 750.000 €) vermietet nebenbei Parkplätze mit Nettoumsatz von 15.000 €. Dies sind 2 % und nicht mehr als 24.500 € und daher nicht schädlich.
  - ▶ Anders wäre dies, wenn Gesamtnettoumsatz nur 300.000 € betrüge (= 5 % Anteil der Parkplatzvermietung). § 8d KStG wäre nicht anwendbar.
  - ▶ Ist späteres Überschreiten der 3 %-Grenze durch Absinken des Hauptumsatzes schädlich? M.E. nicht, da Nebenbetätigung bzgl. des Engagements unverändert geblieben ist (so auch Kusch, NWB 2021, 1947, 1954).

© Rätke 2023

# Einstellung des Geschäftsbetriebs

§ 8d Abs. 2 Satz 1 KStG

© Rätke 2023

# Einstellung des Geschäftsbetriebs § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG

- Einstellung liegt bei Betriebsaufgabe vor (Rz. 63 BMF), d.h., werbende Tätigkeit wird eingestellt oder ist nur noch unwesentlich im Vergleich zum bisherigen Umfang (so auch BTDrucks. 18/9986, 13).
  - Reduzierung des Umsatzes um mehr als 90 % (Rz. 63 BMF).
  - Aber: Dies ist eine quantitative Betrachtung, die von § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG gerade nicht gedeckt ist!

© Rätke 2023

## Einstellung des Geschäftsbetriebs § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG

- Hat die GmbH noch ein geringfügiges weiteres Betätigungsfeld, liegt schädliche Einstellung vor, wenn die Haupttätigkeit eingestellt wird und nur noch die geringfügige Betätigung fortgesetzt wird (Rz. 64 BMF).
- Hat die GmbH zwei, nicht geringfügige Betätigungsfelder, so ist die Einstellung eines der beiden Betätigungsfelder keine Einstellung des Geschäftsbetriebs (Rz. 65 BMF). Der „verbleibende Geschäftsbetrieb“ ist nunmehr „der Geschäftsbetrieb“ iSv § 8d KStG, darf also nicht mehr eingestellt bzw. aufgegeben werden.
  - Ausgerechnet die defizitäre Branche könnte also eingestellt werden.

© Rätke 2023

## Einstellung des Geschäftsbetriebs § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG

Nicht vom BMF erläutert:

- Liquidationsbeschluss oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind noch nicht als Einstellung des Geschäftsbetriebs zu werten, da Betrieb bis auf Weiteres fortgeführt wird.
- Betriebsverpachtung ist keine Einstellung, aber ein Ruhen iSv § 8d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KStG.
- Begründung einer Betriebsaufspaltung ist keine Einstellung, dürfte aber eine andersartige Zweckbestimmung sein.
- Veräußerung oder Einbringung des gesamten Betriebs wohl unschädlich.
- Verschmelzung der Verlustgesellschaft auf eine andere Gesellschaft stellt m.E. eine Einstellung des Geschäftsbetriebs dar (mit dem handelsrechtlichen Umwandlungstichtag).
  - Streitfrage hat aber keine Relevanz: Verlust geht nämlich ohnehin zum steuerlichen Übertragungstichtag nach § 12 Abs. 3 UmwStG unter, kann allerdings durch Ansatz des Zwischenwertes oder gemeinen Wertes ausgenutzt werden.
  - Auch Abspaltung ist keine Einstellung, s. aber § 15 Abs. 3 UmwStG.

© Rätke 2023

## Einstellung des Geschäftsbetriebs § 8d Abs. 2 Satz 1 KStG

### Nicht vergessen!

- Einstellung des Geschäftsbetriebs irgendwann vor dem 1. 1. 2016 führt ohnehin zur Nichtanwendbarkeit des § 8d KStG (§ 34 Abs. 6a S. 1 KStG).
- Bei Anteilsübertragung ab 1.1.2020 und Einstellung ab dem 1.1.2016, aber vor Beginn des Beobachtungszeitraums werden Verluste aus dem Zeitraum vor der Einstellung nicht durch § 8d KStG gerettet (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG).

## Ruhen des Geschäftsbetriebs

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KStG

## Ruhen des Geschäftsbetriebs

- Verpachtung des Geschäftsbetriebs ist Ruhen und damit schädlich (Rz. 27 BMF).
  - So auch BTDrucks. 18/9986, 14.
- Gehören zum Geschäftsbetrieb mehrere einander fördernde Betätigungen und wird eine der Betätigungen ruhend gestellt, ist dies kein Ruhen (Rz. 30, 21 und 65 BMF).

© Rätke 2023

## Ruhen des Geschäftsbetriebs

- Nach der Gesetzesbegründung ist das „nur zeitweise“ Ruhendstellen des Geschäftsbetriebs schädlich (ebenso Rz. 28 BMF).
- Unschädlich sind aber:
  - Corona-Schließungen, die nicht als Ruhen angesehen werden (Rz. 26 BMF).
  - Kurze Unterbrechungen wie Betriebsferien oder Schließung wegen Renovierung (Rz. 28 BMF).
  - Branchenspezifische Besonderheiten wie bei Saisonbetrieben, die entweder im Winter geschlossen sind oder ihr Geschäftslokal untervermieten (keine Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs iSv § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG), vgl. Rz. 29 BMF.

© Rätke 2023



# Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG

© Rätke 2023

# Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer andersartigen Zweckbestimmung

- Schädlich ist ein Branchenwechsel (Rz. 31 BMF; so auch BTDrucks. 18/9986, 13).
  - Indiz für Branchenwechsel ist die Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands, d.h. der Satzung, sofern es nicht rein redaktioneller Art ist.
- Unschädlich ist der sog. Strukturwandel, also die Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen, sofern ein Sach- und Förderzusammenhang zur bisherigen Betätigung besteht (Rz. 32 BMF).
  - **Beispiel:** Kunststofflieferant für Pkw ersetzt coronabedingten Ausfall der Aufträge durch Produktion von Corona-Plexiglasschutzscheiben (Bsp. 13, Rz. 32 BMF).
  - **Beispiel** (Bsp. 14, Rz. 32 BMF): Produzent verkauft seine Produkte online, aber nur mit mäßigem Erfolg. Ab 2020 vertreibt er seine Produkte auch über Elektronik-Fachmärkte. Zusätzlicher Absatzweg ändert nicht die Zweckbestimmung (Branche).

© Rätke 2023

## Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer andersartigen Zweckbestimmung

- Beispiel 12, Rz. 32 BMF (**Grundfall**): Kleidergeschäft für Damenoberbekleidung (GmbH) eröffnet 2018 zusätzlichen Online-Shop und stellt IT-Mitarbeiter ein.
  - **(1)** Online-Shop entwickelt sich so gut, dass ab 2020 das Ladengeschäft geschlossen wird.
  - **(2)** Das Ladenlokal wird bereits 2018 mit der Eröffnung des Online-Shops geschlossen, und online wird nun Wanderkleidung unter anderer Bezeichnung mit anderem Personal verkauft.
- **Grundfall:** Kein Branchenwechsel, da lediglich ein Vertriebsweg hinzugefügt wird. Produkte bleiben identisch.
  - **(1):** Kein Branchenwechsel, da Produkte identisch bleiben.
  - **(2):** Branchenwechsel erfolgt, da Produktsortiment geändert wird, Name geändert wird und Personal ausgetauscht wird.

© Rätke 2023

## Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer andersartigen Zweckbestimmung

- **Quantitative** Kriterien spielen bei der Prüfung eines Branchenwechsels keine Rolle, weil § 8d Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStG auf qualitative Merkmale abstellen.
- Sowohl im Beobachtungszeitraum als auch danach sollte **Dokumentation** der qualitativen Merkmale erfolgen, um darlegen zu können, dass es sich nicht um einen Branchenwechsel handelte.
- Darauf achten, dass zu Beginn des Beobachtungszeitraums der tatsächliche Unternehmensgegenstand mit dem Unternehmensgegenstand laut **Satzung** übereinstimmt.
  - Falls nicht, sollte die Satzung rechtzeitig an die geänderten Verhältnisse angepasst werden.

© Rätke 2023

# Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG

© Rätke 2023

# Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

- Zusätzlicher Geschäftsbetrieb bedeutet weitere Betätigung der GmbH.
- Unschädlich sind (Rz. 33 BMF):
  - Die zusätzliche Betätigung ist geringfügig oder fördert und ergänzt die bisherige Betätigung.
    - Rückausnahme: Geringfügige Tätigkeit entwickelt sich zur wesentlichen Tätigkeit (Rz. 34 BMF).
  - **Beispiel:** Restaurant-GmbH eröffnet in weiterer Stadt identisches Restaurant mit zentralem Einkauf für beide Restaurants. Dies ist unschädlich.
  - **Beispiel:** Fahrradproduzentin stellt ab 2019 zusätzlich E-Bikes her. Neue Mitarbeiter und neuer Produktionsstandort. Unschädlich, da keine signifikante Änderung der qualitativen Merkmale; außerdem besteht Förder- und Sachzusammenhang.

© Rätke 2023

## Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

- GmbH übernimmt Betrieb oder Teilbetrieb durch Umwandlung zum gemeinen Wert.
  - Ausnahme: Geringfügiger Betrieb oder Förder- und Sachzusammenhang mit dem bereits bestehendem Betrieb.
  - Bei Übernahme zum Buch- oder Zwischenwert liegt ohnehin Schädlichkeit nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG vor.
- Auf konkrete Verlustverrechnungsmöglichkeit mit dem Ergebnis aus dem zusätzlichen Geschäftsbetrieb kommt es nicht an (Rz. 36 BMF).

## Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

- **Unterschied** zwischen § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (andersartige Zweckbestimmung) und § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG (zusätzlicher Geschäftsbetrieb):
  - § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG meint den Wechsel der Branche bzw. des Unternehmensgegenstands laut Satzung.
  - § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG meint die Aufnahme einer weiteren Branche außerhalb des Unternehmensgegenstands laut Satzung, sei es selbst geschaffen (aus eigener Kraft) oder hinzuerworben.
- Weitere Betätigung innerhalb derselben Branche ist grds. unschädlich.

## Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs

### Gestaltungsüberlegungen:

- V-GmbH kann vorsorglich eine neue Kapitalgesellschaft gründen, die die neue Betätigung übernimmt.
  - Ist die neue Gesellschaft aber erfolgreich, scheitert eine Verlustverrechnung mit den Dividenden der neu gegründeten GmbH weitgehend wegen § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG (95 % Steuerfreiheit).
- Gründung einer Personengesellschaft nicht ratsam wegen § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG.
- Alternativ kann die V-GmbH auch eine verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO beantragen, ob neue Betätigung schädlich ist.

© Rätke 2023

## Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG

© Rätke 2023

## Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

- Gesetzgeber sieht in der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft eine „zweckwidrige Gestaltung“ (BTDrucks. 18/9986, 14)
  - Der Gesetzgeber will verhindern, dass der Verlustgesellschaft eine Gewinnquelle in Form einer mitunternehmerischen Beteiligung zugeführt wird, damit der fortführungsgebundene Verlust schneller genutzt werden kann.
  - Unklar ist, warum dies bereits im Beobachtungszeitraum gilt.
- Gewerbesteuerlich kann die V-GmbH die Gewinnanteile aus der Mitunternehmerschaft ohnehin nicht zur Verlustverrechnung nutzen, da die Gewinnanteile bei der V-GmbH nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werden.
  - Dennoch geht der gewerbesteuerliche fortführungsgebundene Verlustvortrag der V-GmbH nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG iVm. § 10a Satz 10, 1. Halbs. GewStG unter.

© Rätke 2023

## Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

- Schädlich ist Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft iSv § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.
  - Erfasst sind auch atypisch stille Beteiligungen, gewerblich infizierte und gewerblich geprägte Personengesellschaften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG.
  - Schädlich ist auch Ausgliederung oder Einbringung eines (Teil-)Betriebs auf eine Mitunternehmerschaft (Rz. 38 BMF).
  - Schädlich wohl auch Umwandlung einer Tochter-GmbH in einer Tochter-KG (Frey/Thürmer, FR 2016, 1083, 1086).
- Auf Beteiligungsquote oder wirtschaftliche Bedeutung der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft kommt es nicht an.
  - Schädlich ist daher auch Beteiligung als Komplementär-GmbH.

© Rätke 2023

## Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

Unschädlich sind:

- Beteiligung an vermögensverwaltender Personengesellschaft oder typisch stille Beteiligung.
  - Rückausnahme: Beteiligung an vermögensverwaltender Personengesellschaft ist so bedeutsam, dass dies einen weiteren selbständigen Geschäftsbetrieb iSv § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG darstellt.
  - Nicht geklärt: Umwandlung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in gewerblich geprägte bzw. gewerbliche Personengesellschaft (ist das ein „Beteiligen“?).
- Mittelbare Beteiligung über Tochter-Kapitalgesellschaft an Mitunternehmerschaft.

© Rätke 2023

## Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft - Beobachtungszeitraum -

- Beachte: Im Beobachtungszeitraum ist schädlich nicht nur Begründung der Beteiligung, sondern auch das Bestehen einer Beteiligung am 1.1. des Beobachtungszeitraums.
  - § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG.
- Unschädlich ist es nur, wenn die V-GmbH vor diesem Zeitpunkt an der Mitunternehmerschaft beteiligt war und diese Beteiligung noch vor dem 1.1. des dritten Veranlagungszeitraums vor dem Jahr der Anteilsübertragung (also vor Beginn des Beobachtungszeitraums) aufgegeben hat.

© Rätke 2023

# Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

## Gestaltungsüberlegungen:

- Beteiligung an einer GmbH statt an einer Mitunternehmerschaft:
  - Gewinn verbleibt aber in der GmbH und ist bei Ausschüttung zu 95 % steuerfrei gem. § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG, so dass eine Verlustverrechnung faktisch scheitert.
  - Zwischenschaltung einer GmbH zwischen V-GmbH und Mitunternehmerschaft: Der fortführungsgebundene Verlustvortrag bleibt zwar erhalten, aber dafür gehen die Gewinnanteile nur an die zwischengeschaltete GmbH, nicht jedoch an die Verlustgesellschaft i.S.v. § 8d KStG.
  - Erfolgt Beteiligung an Mitunternehmerschaft, kann dieses Ereignis durch rückwirkende Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine Tochter-GmbH beseitigt werden (BMF Rz. 48 zur rückwirkenden Nichtanerkennung einer Organschaft).
- Eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft ist hingegen trotz § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG sinnvoll, wenn der fortführungsgebundene Verlustvortrag nicht hoch ist oder schon weitgehend aufgebraucht worden ist und/oder seit dem 31.12. des Anteilsübertragungsjahres neue Verluste entstanden sind, die nicht dem Regime des § 8d KStG unterliegen und mit den Gewinnanteilen aus der Mitunternehmerschaft verrechnet werden können.

© Rätke 2023

# Begründung einer Organträgerstellung

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG

© Rätke 2023



## Begründung einer Organträgerschaft

- Gesetzgeber will verhindern, dass Gewinne auf V-GmbH als Organträger (OT) „übergeleitet“ und zur Verlustverrechnung genutzt werden.
  - Unklar bleibt, weshalb dies im Beobachtungszeitraum schädlich sein soll.
- Auf Wesentlichkeit der Organträgerstellung kommt es nicht an.

## Begründung einer Organträgerschaft

- Das Einnehmen einer Organträgerstellung ist schädlich:
  - Schädlich ist auch, wenn Organträger im Rahmen einer sog. Organschaftskette zugleich Organgesellschaft für einen anderen Organträger ist (Rz. 41 BMF).
- **Beachte:** Schädlich ist nicht nur Begründung der Organträgerstellung im Beobachtungszeitraum, sondern auch eine bestehende Organträgerstellung am 1.1. des Beobachtungszeitraums.
  - § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG.



## Begründung einer Organträgerschaft - Rückwirkende Nichtanerkennung -

- Rückwirkende Nichtanerkennung der Organschaft führt zur Anwendbarkeit des § 8d KStG (Rz. 42 BMF).
  - z.B. vorzeitige Kündigung, ohne dass ein wichtiger Grund i.S.v. § 14 Abs. 1 Nr. Satz 2 KStG vorlag. Damit wird Organschaft rückwirkend unwirksam.
  - Zwar war der Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich wirksam geschlossen worden. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG stellt aber auf die steuerliche Wirksamkeit ab, indem er einen Organträger i.S.v. „§ 14 Absatz 1“ verlangt, also eine steuerlich wirksame Organträgerstellung.
- Antrag nach § 8d KStG kann somit für den VZ der Anteilsübertragung noch gestellt werden, sofern Bescheid noch nicht unanfechtbar ist oder noch Korrekturvorschrift greift (Rz. 42 iVm. 7 ff. und 48 BMF).
  - Vorsorglich gestellter Antrag nach § 8d KStG wird nicht erfolgreich sein, weil Organträgerstellung iSv § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 KStG zu diesem Zeitpunkt noch besteht.

© Rätke 2023

## Begründung einer Organträgerschaft - § 8d KStG und Organgesellschaft -

- Unschädlich: Stellung als Organgesellschaft (OG).
- Bei OG ist § 8d KStG anwendbar. Organgesellschaft unterhält eigenen Geschäftsbetrieb iSv § 8d KStG.
- Ihr vororganschaftlicher Verlustvortrag kann somit durch § 8d KStG gerettet werden (Rz. 60).
  - Nutzung dieses § 8d-Vortrags aber erst nach Beendigung der Organschaft möglich, weil die Organgesellschaft bis dahin keine positiven Ergebnisse erzielen kann.
- Der lfd. Verlust der OG im Jahr der Anteilsübertragung bis zum Tag der Anteilsübertragung kann durch § 8d KStG gerettet werden und wird dann dem OT zugerechnet.
  - Beim OT ist dieser Verlust aber nicht fortführungsgebunden.

© Rätke 2023

## § 8c KStG und Organschaft - Grundsätze -

- Anteilsübertragung nach § 8c KStG führt zum Untergang des Verlustvortrags des **OT** und des laufenden Verlustes des OT bis zum Tag der Anteilsübertragung.
- Für **OG** gilt:
  - OG kann nur über vororganschaftliche Verluste und über laufenden Verlust im Jahr der Anteilsübertragung verfügen, nicht aber über Verlustvortrag.
  - Beide Verluste sind bei (mittelbarer) Anteilsübertragung nach § 8c KStG untergangsbedroht.
  - BMF zu § 8c KStG lässt zu Recht unterjährige Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten der Mitglieder des Organkreises nicht zu (BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 38).
  - Aber: Ausnahme gilt bei einer Anteilsübertragung am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft oder des Organträgers (sog. Mitternachtsfall): Hier erfolgt der Verlustuntergang erst nach der Zurechnung des Einkommens der OG auf OT (BMF, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 32 und Rz. 37 letzter Satz).

© Rätke 2023

## Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Wertes

§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG

© Rätke 2023

## Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Wertes

- Erfasst wird Übertragung von Wirtschaftsgütern im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs, bei dem statt des gemeinen Wertes ein Zwischen- oder Buchwert angesetzt wird (§ 11 Abs. 2, § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).
  - **Beispiel:** Einbringung eines Einzelunternehmens durch Neu-Gesellschafter in die V-GmbH zum Buchwert, der dafür mehr als 50 % der Anteile erhält (§ 8c KStG ist erfüllt). § 8d KStG ist wegen des Buchwertansatzes (d.h. unterhalb des gemeinen Wertes) nicht anwendbar (Rz. 43 BMF).
  - § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG gilt nicht bei Umwandlungen der V-GmbH auf eine andere Gesellschaft. Jedoch geht der fortführungsgebundene Verlust nach Maßgabe der § 12 Abs. 3, § 4 Abs. 2 Satz 2, § 15 Abs. 3 UmwStG unter.
- Auf Höhe der übertragenen stillen Reserven und deren Realisierung kommt es nicht an.
- Unschädlich: Streit über die Höhe des gemeinen Wertes.

© Rätke 2023

## Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Wertes

- **Unschädlich:** Rückwirkender Ansatz des gemeinen Wertes wegen eines Einbringungsgewinns I oder II gem. § 22 Abs. 1, Abs. 2 UmwStG (Rz. 44 BMF), weil Beteiligung an der V-GmbH innerhalb eines Jahres nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verkauft wird oder weil die V-GmbH die zum Buch- oder Zwischenwert eingebrachte GmbH-Beteiligung innerhalb eines Jahres verkauft.
  - Nach Ablauf des Jahres greift die Siebtel-Regelung, so dass nicht mehr der vollständige gemeine Wert rückwirkend angesetzt wird.
  - **Beispiel** (Rz. 44): Einbringung eines Einzelunternehmens zum Buchwert am 1.4.2017 durch E. E erhält Anteile an der V-GmbH; Beteiligungsquote nunmehr 75 %. Am 1.2.2018 (10 Monate später) veräußert E seine Anteile an F.
  - **Lösung:** Einbringung gilt rückwirkend nach § 22 Abs. 1 UmwStG als zum gemeinen Wert erfolgt, und zwar vollständig, da die Beteiligung innerhalb eines Jahres verkauft wurde. Damit ist § 8d KStG anwendbar.

© Rätke 2023

## Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Wertes

- **Unschädlich:** Verdeckte Einlage zum Teilwert. Nach Rz. 45 (BMF) kann unterstellt werden, dass gemeiner Wert dem Teilwert entspricht.
  - **Schädlich** ist aber eine verdeckte Einlage mit den fortgeführten AK/HK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG bei Anschaffung/Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre (vgl. R 8.9 Abs. 4 Satz 4 KStR).
  - **Erwerb eines Wirtschaftsguts vom Gesellschafter zu einem verbilligten Preis durch V-GmbH.** Setzt V-GmbH verbilligten Preis an, ist dies schädlich; anders aber, wenn V-GmbH den Teilwert ansetzt (Rz. 45 BMF) und Differenz zwischen Kaufpreis und Teilwert als verdeckte Einlage ansetzt.
  - **M.E. besteht für die V-GmbH kein Wahlrecht bei der Aktivierung.** Zu aktivieren ist der Teilwert (= gemeiner Wert), und die Differenz zum Kaufpreis ist als verdeckte Einlage zu erfassen. Beim Gesellschafter gilt die verdeckte Einlage auch als Veräußerung (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG).

© Rätke 2023

## Rechtsfolgen des schädlichen Ereignisses

§ 8d Abs. 2 Satz 1 KStG

© Rätke 2023

## Rechtsfolgen des schädlichen Ereignisses

- ▶ Der zum 31.12. des Vorjahres festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag geht unter (§ 8d Abs. 2 Satz 1 KStG; Rz. 67 BMF).
  - ▶ Dies wirkt sich nur dann aus, soweit der fortführungsgebundene Verlustvortrag noch nicht genutzt worden ist.
  - ▶ Keine Frist für Anwendbarkeit des § 8d Abs. 2 KStG.
- ▶ Untergang aber nur, soweit keine stillen Reserven zu diesem Zeitpunkt (31.12. des Vorjahres) vorhanden sind (§ 8d Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. KStG; Rz. 68 ff. BMF).
  - ▶ Es gelten die Grundsätze des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG.
  - ▶ Stille Reserven müssen im Inland steuerpflichtig sein.
- ▶ Soweit stille Reserven vorhanden sind, wird der Verlust nunmehr als regulärer Verlust iSv § 10d EStG weitergeführt (Rz. 70 BMF; a.A. h.M.).
  - ▶ § 8d-Vortrag geht unter. Dafür entsteht neuer § 10d-Vortrag.
  - ▶ M.E. müsste § 8d-Vortrag iH der stillen Reserven fortbestehen.

© Rätke 2023

## Stille Reserven bei Verlustvortrag nach § 8d KStG und § 10d EStG

- ▶ Verlustvortrag nach § 8d KStG zum 31.12.2020: 500.000 €
- ▶ Verlustvortrag nach § 10d EStG zum 31.12.2020: 400.000 €
- ▶ Stille Reserven am 31.12.2020: 200.000 €
- ▶ Schädliches Ereignis in 2021.
- ▶ (Rz. 71 des BMF)
- ▶ Die stillen Reserven werden dem § 8d-Vortrag zugeordnet.
- ▶ Es geht damit der § 8d-Vortrag zwar vollständig unter (schädliches Ereignis!), aber iHv 200.000 € erhöht sich der Verlustvortrag nach § 10d EStG und beträgt zum 31.12.2021 nunmehr 600.000 €.

© Rätke 2023

# Anteilsübertragung iSv § 8c KStG und Verlustvortrag nach § 8d KStG

© Rätke 2023

## Untergang eines § 8d-Vortrags aufgrund einer Anteilsübertragung nach § 8c KStG

- ▶ Verlustvortrag der V-GmbH nach § 8d KStG zum 31.12.2021 iHv 700.000 €.
- ▶ Anteilsübertragung von 100 % am 1.3.2022.
- ▶ Anteiliger Verlust
  - ▶ vom 1.1.2022 bis 28.2.2022: 200.000 €;
  - ▶ vom 1.3.2022 bis 31.12.2022: 100.000 €.
- ▶ (Rz. 72, Bsp. 30 BMF)
- ▶ An sich gehen der Verlustvortrag iSv § 8d KStG iHv 700.000 € sowie der lfd. Verlust von 200.000 € nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG unter.
  - ▶ **Ohne** Antrag nach § 8d KStG würde daher nur ein § 10d-Verlust iHv 100.000 € zum 31.12.2022 festgestellt werden.
- ▶ V-GmbH kann aber Antrag nach **§ 8d KStG** stellen.
  - ▶ Es werden nun 1 Mio. € als § 8d-Vortrag zum 31.12.2022 festgestellt.

© Rätke 2023

## Auswirkung des § 8c KStG auf § 8d-Vortrag - Gewinn im Jahr der Anteilsübertragung -

- ▶ Verlustvortrag der V-GmbH nach § 8d KStG zum 31.12.2021 iHv 500.000 €.
  - ▶ Am 30.6.2022 veräußert Gesellschafter V 100 % der Anteile an der V-GmbH.
  - ▶ Anteiliger Gewinn vom 1.1.2022 bis 30.6.2022: + 200.000 €.
  - ▶ Ergebnis im 2. Halbjahr 2022: 0 €.
  - ▶ (Rz. 73 BMF)
- ▶ **Ohne** Antrag nach § 8d KStG kann der lfd. anteilige Gewinn 2022 noch mit Verlustvortrag verrechnet werden. Verlust würde also iHv 300.000 € untergehen.
    - ▶ Stille Reserven nach § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG können aber Verlustuntergang noch abmildern.
  - ▶ **Mit** Antrag nach § 8d KStG werden 200.000 € mit 500.000 € verrechnet, so dass **300.000 €** nach § 8d KStG festgestellt werden.

© Rätke 2023

## Gleichzeitiges schädliches Ereignis und Anteilsübertragung iSv § 8c KStG

- ▶ Kommt es zu einer schädlichen Anteilsübertragung nach § 8c Abs. 1 KStG und im selben Jahr zu einem schädlichen Ereignis iSv § 8d Abs. 2 KStG, kann der durch § 8c KStG verursachte Verlustuntergang nicht durch § 8d KStG abgefangen werden.
- ▶ Allerdings bleibt der Verlust erhalten, soweit stille Reserven vorhanden sind (§ 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG).
  - ▶ BMF v. 18.3.2021, BStBl. I 2021, 363, Rz. 76

© Rätke 2023



# Gewerbesteuer und § 8d KStG

© Rätke 2023

## Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerlichen Verlustvortrag

- Nach § 10a Satz 11 und 12 GewStG gilt § 8d KStG für den Fehlbetrag nach § 10a GewStG entsprechend.
  - Oberste Finanzbehörden haben mit Schreiben vom 19.3.2021 (BStBl. I 2021, 359) das BMF-Schreiben zu § 8d KStG vom 18.3.2021 für entsprechend anwendbar auf § 10a GewStG erklärt.
  - Nach § 10a Satz 12 GewStG gilt § 8d KStG auch dann, wenn nur gewerbesteuerlich ein Verlustvortrag (Fehlbetrag) besteht, nicht aber körperschaftsteuerlich.
    - Hinweis in Satz 12 auf § 8d Abs. 1 Satz 8 KStG wohl Redaktionsversehen, gemeint ist § 8d Abs. 1 Satz 6 und 7 KStG.
- § 8d KStG gilt nicht bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft und damit auch nicht für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, an der die V-GmbH beteiligt ist und soweit er auf die V-GmbH entfällt.
  - Dies ergibt sich aus § 10a Satz 11 GewStG iVm § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG, der die Anwendbarkeit des § 8d KStG in Fällen einer nachgeschalteten Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ausschließt.

© Rätke 2023

## Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerlichen Verlustvortrag

- Antrag auf § 8d KStG bei der Gewerbesteuer wird in der GewSt-Erklärung gestellt (§ 10a Satz 12, 2. Halbs. GewStG).
  - Abschn. 10 der Elster-GewSt-Erklärung (Zeilen 94 und 95).
- Bei der Gewerbesteuer greift die Mindestbesteuerung unzweifelhaft über § 10a Sätze 1 und 2 GewStG.
- § 34 Abs. 6a KStG gilt nicht für die GewSt.
  - § 36 Abs. 2d GewStG idF vom 27.6.2017 erklärt die Regelung des § 10a Satz 10 GewStG für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 für anwendbar. § 10a Satz 10 GewStG erklärt wiederum § 8d KStG für entsprechend anwendbar, nicht aber § 34 Abs. 6a Satz 1 KStG.
  - Folge: Einstellung oder Ruhen vor dem 1.1.2016 schließt gewerbesteuerlich § 8d KStG nicht aus.

Herzlichen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit





**SIS** Steuerberaterinstitut Sachsen GmbH

Bertolt-Brecht-Allee 22

01309 Dresden

T. 0351 2130020 · F. 0351 2130022

[info@sis-institut.de](mailto:info@sis-institut.de)

[www.sis-institut.de](http://www.sis-institut.de)

