

§ 8d

Fortführungsgebundener Verlustvortrag

idF des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3), zuletzt geändert durch Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)¹

(1) ¹§ 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat. ²Satz 1 gilt nicht:

1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder
2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

³Ein 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. ⁴Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. ⁵Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. ⁶Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). ⁷Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. ⁸Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen. ⁹²Satz 8 gilt bei Anwendung des § 3a Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes entsprechend.

1 Dem § 8d Abs. 1 wurde durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) Satz 9 angefügt. Die Regelung des Satzes 9 tritt an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelung entweder keine Beihilfe oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt. Zum Zeitpunkt der Drucklegung steht dieser Beschluss noch aus. Mehr dazu in Anm. 2, 7 aE und 48.

2 Die Regelung des Satzes 9 tritt an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelung entweder keine Beihilfe oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt (Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl. I 2017, 2074). Zum Zeitpunkt der Drucklegung steht dieser Beschluss noch aus. Mehr dazu in Anm. 2, 7 aE und 48.

(2) ¹Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. ²Gleiches gilt, wenn

1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
2. der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
3. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
4. die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
5. die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Absatz 1 einnimmt oder
6. auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3)

...

(6a) ¹§ 8d ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1. Januar 2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war. ²§ 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 ist auf Einstellungen oder Ruhendstellungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen.

...

Autoren: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater, Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf;
M.Sc. Gary **Rüsch**, Köln
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8d

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 8d	1	1. Verfassungsmäßigkeit	6
II. Rechtsentwicklung des § 8d	2	2. Europarechtskonformität	7
III. Bedeutung des § 8d		V. Geltungsbereich des § 8d	
1. Gesetzeszweck	3	1. Persönlicher Geltungsbereich	
2. Rechtliche Bedeutung	4	a) Anwendung bei Körperschaften	8
3. Wirtschaftliche Bedeutung	5	b) Besonderheiten	
IV. Vereinbarkeit des § 8d mit höherrangigem Recht		aa) Beschränkte Steuerpflicht	9
		bb) Organschaft	10

	Anm.		Anm.
2. Sachlicher Geltungsbereich	11	1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	15
3. Zeitlicher Geltungsbereich		2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	16
a) Inkrafttreten	12	3. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG	17
b) Erstmalige Anwendung ..	13	4. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften	18
c) Ausnahmen bei einer Ein- oder Ruhendstellung	14		
VI. Verhältnis des § 8d zu anderen Vorschriften			

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Nichtanwendung von § 8c, Vortrag nicht genutzter
Verluste als sog. fortführungsgebundener
Verlustvortrag**

	Anm.		Anm.
I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1	19	a) Tatbestandsvoraussetzungen	32
II. Grundregel (Abs. 1 Satz 1)		b) Rechtsfolge	33
1. Regelungsinhalt	20	IV. Bestimmung des Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Satz 3)	
2. Tatbestandsvoraussetzungen		1. Regelungsinhalt	34
a) Schädlicher Beteiligungserwerb	21	2. Betätigung	35
b) Antrag	22	3. Nachhaltig	36
c) Gleichgebliebener Geschäftsbetrieb	23	4. Einheitliche Gewinnerzielungsabsicht	37
d) Beobachtungszeitraum I ..	24	5. Gegenseitige Ergänzung und Förderung	38
e) Kein Ereignis iSv. Abs. 2		6. In einer Gesamtbetrachtung ..	39
aa) Schädliche Ereignisse ...	25	V. Qualitative Merkmale (Abs. 1 Satz 4)	40
bb) Beobachtungszeitraum II	26	VI. Antragserfordernis (Abs. 1 Satz 5)	
3. Rechtsfolge	27	1. Form und Frist	41
III. Ausnahmen (Abs. 1 Satz 2)		2. Vor- und Nachteile der Antragsausübung	42
1. Altverluste (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)		VII. Definition des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (Abs. 1 Satz 6)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen		1. Qualifikation	43
aa) Regelungsinhalt und Zweck	28	2. Quantifizierung	44
bb) Einstellung des Geschäftsbetriebs	29	3. Zuordnung zum entsprechenden Veranlagungszeitraum bei abweichendem Wirtschaftsjahr	45
cc) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs	30		
b) Rechtsfolge	31		
2. Organträger und Mitunternehmerbeteiligungen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)			

	Anm.
VIII. Gesonderter Ausweis und gesonderter Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 7) ..	46
IX. Verwendungsreihenfolge zu § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 1 Satz 8)	47

	Anm.
X. Verwendungsreihenfolge zu § 3a Abs. 3 EStG (Abs. 1 Satz 9)	48

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Untergang eines fortführungsgebundenen
Verlustvortrags**

	Anm.
I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 2	49
II. Regelungsinhalt und Normzweck des Abs. 2 ...	50
III. Grundregel (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)	
1. Tatbestand: Einstellung des Geschäftsbetriebs	51
2. Rechtsfolge: Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags	52
IV. Verlustersatz in Höhe der stillen Reserven (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)	
1. Entsprechende Anwendung von § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9	53
2. Rechtsfolge	54
V. Typisierte weitere schädliche Ereignisse (Abs. 2 Satz 2)	

	Anm.
1. Konzeption des Abs. 2 Satz 2	55
2. Tatbestände	
a) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)	56
b) Andersartige Zweckbestimmung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)	57
c) Zusätzlicher Geschäftsbetrieb (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3)	58
d) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4)	59
e) Stellung eines Organträgers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5)	60
f) Übertragung von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6)	61

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8d

Schrifttum: BERGMANN/SÜB, Neues zum Verlustuntergang: Erste Überlegungen zum Entwurf eines § 8d KStG, DStR 2016, 2185; BAKEBERG/KRÜGER, Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung von Körperschaften: eine erste Analyse von § 8d KStG-E, BB 2016, 2967; DREBLER/ROGALL, Regierungsentwurf zur Einführung des § 8d KStG, DB 2016, 2375; FREY/THÜRMER, Erste Anmerkungen und Vorschläge zur Konzeption des „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“, GmbHR 2016, 1083; KEILHOFF/RISSE, Unzureichende Umsetzung der Intention des Gesetzgebers im neuen § 8d

KStG-E, FR 2016, 1085; KORN, Bundesregierung beschließt Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, *SteuK* 2016, 399; KENK, Die Neuregelung des § 8d KStG: Lebt die alte Mantelkaufregelung wieder auf?, *BB* 2016, 2844; NEYER, § 8d KStG-E: Neue Verschonungsoption für die Verlustnutzung nach schädlichem Anteilserwerb, *FR* 2016, 928; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Verlusttretung durch fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG, *DB* 2016, 2984; SCHOLZ/RIEDEL, Zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag gem. § 8d KStG-E bei Umstrukturierungen, *DB* 2016, 2562; SUCHANEK/RÜSCH, Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung: Der Entwurf zu einem „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ (§ 8d KStG-E), *Ubg* 2016, 576; DÖRR/REISICH/PLUM, Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG, *NWB* 2017, 496 (Teil 1) und 573 (Teil 2); ENGELEN/BÄRSCH, Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, *Der Konzern* 2017, 22; ERNST/ROTH, Der Vorhang zu und alle Fragen offen – Zur (Un-)Vereinbarkeit von § 8c KStG mit Verfassungsrecht nach der „Paukenschlag“-Entscheidung des BVerfG, *Ubg* 2017, 366; FELDGEN, Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, *StuB* 2017, 51; FÖRSTER/VON CÖLLN, Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, *DStR* 2017, 8; GÄNSLER, Die Rettung steuerlichen Verlustvorträge, *WpG* 2017, 534; KESSLER/EGELBERG/PROBST, Auswirkungen des BVerfG-Beschlusses v. 29.3.2017 auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 8d KStG und § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, *DStR* 2017, 1289; KUBMAUL/PALM/LICHT, § 8d KStG im Lichte des Europäischen Beihilferechts, *GmbHHR* 2017, 1009; MIRBACH, Erweiterung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften, *KÖSDI* 2017, 20330; MOSER/WITTE, Neu geschaffener § 8d KStG – ein gelungenes Korrektiv zur Verlustnutzungsbeschränkung gem. § 8c KStG?, *DStZ* 2017, 234; NEUMANN/HEUSER, § 8d KStG – Weiterentwicklung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung für eng begrenzte Sonderfälle, *GmbHHR* 2017, 281; NEYER, Der neue § 8d KStG: Verlustretter mit Schwachstellen, *BB* 2017, 415; NIEMEYER/LEMMEN, Umbruch der Verlustnutzung durch den fortführungsgebundenen Verlustvortrag?, *DStZ* 2017, 679; o.V., Bericht der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, *FR* 2017, 113; PAULI, Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nach Einführung des § 8d KStG? Offene Fragen nach der Entscheidung des BVerfG v. 29.3.2017, *FR* 2017, 577, *FR* 2017, 663; RÖDER, Der neue § 8d KStG und die Fortführung des Geschäftsbetriebs: Verlustnutzung mit unternehmerischer Entwicklung vereinbar – auch in Sanierungsfällen, *DStR* 2017, 1737; STRAHL, Überblick zur steuerlichen Jahresendgesetzgebung 2016, *KÖSDI* 2017, 20170; SUCHANEK/HESSE, § 10a Satz 1 GewStG – Die entsprechende Anwendung der §§ 8c, 8d KStG auf die Fehlbeträge, *Der Konzern* 2017, 335; SUCHANEK/RÜSCH, Update zu § 8d KStG: Die Änderungen im verabschiedeten Gesetz, *Ubg* 2017, 7; ZINOWSKY/JOCHIMSEN, Ausweitung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei Körperschaften – Neues Streitpotential durch § 8d KStG-E, *StBp.* 2017, 35.

I. Grundinformation zu § 8d

1

Bei § 8d handelt es sich – neben der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel – um eine weitere Ausnahmenvorschrift zu § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2. Maßgeblich für den Verlufterhalt ist bei eigentlicher Erfüllung der Tatbestände des § 8c Abs. 1 Sätze 1 oder 2 die Fortführung desselben Geschäftsbetriebs (s. Anm. 23), wobei die Anwendung der Vorschrift einen Antrag des Stpfl. erfordert (s. Anm. 41), da die Rechtsfolgen von § 8d mit erheblichen Nachteilen verbunden sein können (s. Anm. 42 f.). Die vom Untergang bedrohten Verluste werden gesondert als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag vorgetragen (s. Anm. 43 ff.) und können mit zukünftigen Gewinnen aus demselben Geschäftsbetrieb verrechnet werden. Der Verlustvortrag entfällt, sobald inter- oder intrasubjektiv eine Verlustverrechnung mit anderen Geschäftsbetrieben ermöglicht wird (s. Anm. 49 ff.). In seinem Aufbau besteht § 8d aus zwei Absätzen, von denen Abs. 1 die Voraussetzungen und Rechtsfolgen des fortführungsgebundenen Verlustvortrags nennt (s. Anm. 19 ff.) und Abs. 2 abschließend schädliche Ereignis-

nisse aufzählt, die zum Untergang eines bestehenden fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen (s. Anm. 49 ff.).

2

II. Rechtsentwicklung des § 8d

Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3): § 8d wird in das KStG eingefügt.

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): § 8d Abs. 1 wird Satz 9 angefügt, der für Zwecke des § 3a Abs. 3 EStG „klarstellen“ soll (BTDrucks. 18/12128, 34), dass ein stfreier Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 EStG zunächst einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag und erst hiernach einen „allgemeinen“ Verlustvortrag mindert (s. Anm. 48). Das Inkrafttreten der Regelung hängt jedoch noch von der beihilferechtlichen Entsch. der EU-Kommission zu § 3a EStG ab (BGBl. I 2017, 2074, s. dort Art. 6 Abs. 2).

III. Bedeutung des § 8d

3 1. Gesetzeszweck

Der Gesetzgeber erkennt, dass trotz der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel des § 8c Fälle existieren, in denen ein Verlustuntergang aus wirtschaftlichen Erwägungen „nicht gerechtfertigt“ und aus steuersystematischer Sicht „nicht erforderlich“ sei (BRDrucks. 544/16, 7). Aus diesem Grund soll § 8d für jene Unternehmen weiterhin eine Verlustverrechnung ermöglichen, die zwar nicht die Voraussetzungen der bisherigen Ausnahmenvorschriften des § 8c erfüllen, aber ihren Geschäftsbetrieb nach einem schädlichen Beteiligungserwerb unverändert fortführen. Ziel sei, „steuerliche Hemmnisse“ bei der Kapitalausstattung dieser Gesellschaften zu vermeiden (BRDrucks. 544/16, 1). § 8d soll zudem ein „hohes Maß an Rechtssicherheit“ gewährleisten und unternehmerische Entscheidungen „möglichst wenig verzerren“ (BRDrucks. 544/16, 7), was insbes. vor dem Hintergrund der Ausschluss- (s. Anm. 25 und 28 ff.) und Untergangsgründe (s. Anm. 49 ff.) nicht widerspruchsfrei erscheint. Zusätzlich wurde der Anwendungsbereich durch die Ausschussempfehlungen des BRat (BRDrucks. 544/1/16) und des BTag (BTDrucks. 18/10495) weiter eingeschränkt, sodass faktisch nur junge (s. Anm. 13 f.) und nicht organschaftlich eingebundene Unternehmen (s. Anm. 10) von der Vorschrift profitieren können (s. Anm. 5).

4 2. Rechtliche Bedeutung

Missbrauchsvermeidung mit Steuervergünstigungscharakter: § 8d ist als Vorschrift zur Missbrauchstypisierung einzuordnen. Der kstl. Verlustuntergang hängt nicht mehr ausschließlich von einem qualifizierten Anteilseignerwechsel ab, hinzukommen muss ein Wechsel der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft selbst. In Anbetracht der Tatbestandsvoraussetzungen wird der Verlusterhalt jedoch nur einem Bruchteil der von § 8c betroffenen Unternehmen ermöglicht, weshalb die Vorschrift auch den Charakter einer Steuervergünstigung insbes. für Start-up-Unternehmen hat (s. Anm. 5), was auch von den beihilferechtlichen Bedenken unterstrichen wird (s. Anm. 7).

Vergleich mit § 8 Abs. 4 aF: Durch das Abstellen auf die wirtschaftliche Identität ähnelt § 8d der ursprünglichen Verlustverrechnungsbeschränkung in § 8 Abs. 4 aF, wonach eine Körperschaft nicht ausgeglichene Verluste nur so lange nutzen konnte, wie sie *rechtlich* und *wirtschaftlich* mit derjenigen Körperschaft identisch war, die die Verluste zuvor erlitten hat (s. dazu die Vorkommentierung von SCHLOBMACHER, § 8 Anm. 403 – Stand 10/2004 –, abrufbar unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/KStG_008_216_10-2007_An0400-0499.pdf). Zwar war die Vorschrift äußerst unbestimmt, hatte aber einen allgemeinen Anwendungsbereich, wohingegen § 8d nur in sehr wenigen Fällen anwendbar sein dürfte, dafür aber vergleichsweise klare Anwendungsbestimmungen enthält.

► *Rechtliche Identitätswahrung:* § 8 Abs. 4 Satz 1 aF hat ausdrücklich auf die rechtliche Identität der betreffenden Körperschaft abgestellt. Auf diese Tatbestandsvoraussetzung verzichtet § 8d. Gleichwohl ist das Erfordernis der Personenidentität über § 8 Abs. 1 iVm. § 10d EStG nach wie vor Voraussetzung für den Verlustabzug (vgl. dazu auch SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d EStG Rn. 46 [8/2015]). Aus diesem Grund wäre bspw. die formwechselnde Umwandlung der Körperschaft in eine Körperschaft anderer Rechtsform unschädlich für den Verlustabzug (BFH v. 27.3.1996 – I R 112/95, BStBl. II 1996, 480; BFH v. 27.10.1994 – I R 60/94, BStBl. II 1995, 326), was freilich nicht für den Formwechsel in eine PersGes. gilt.

► *Wirtschaftliche Identitätswahrung:* Der Verlust der wirtschaftlichen Identität wurde durch ein Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 aF konkretisiert und war demnach insbes. dann zu bejahen, wenn die KapGes. – zusätzlich zu einem qualifizierten Anteilseignerwechsel – ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem BV fortgeführt oder wieder aufgenommen hat. In Ermangelung einer Legaldefinition wurde der Begriff des „Geschäftsbetriebs“ weit ausgelegt und erstreckte sich auf die *gesamte* wirtschaftliche Aktivität der KapGes. Im Unterschied dazu enthält § 8d Abs. 1 Satz 3f. eine eigene und umfassende, aber deutlich engere Beschreibung des Geschäftsbetriebs (s. Anm. 23 und 34 ff.). In § 8d Abs. 2 werden Tatbestände aufgezählt, in denen typisierend (und äußerst pauschal) von einem Verlust der wirtschaftlichen Identität ausgegangen wird (s. Anm. 49 ff.). Die Zuführung von neuem BV ist aufgrund der Erfahrungen bei § 8 Abs. 4 aF hingegen nicht mehr relevant (s. BTDrucks. 544/16, 8), sondern einzig die Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs.

Eigenständiger Verlustverrechnungskreis: § 8d schafft einen weiteren Verlustverrechnungskreis, der neben die allgemeinen Vortragsmöglichkeit nach § 10d EStG, § 10a GewStG und die der speziellen Verlustverrechnungskreise tritt (s. Anm. 15 ff.), wobei die bisherigen Vortragsmöglichkeiten mehrheitlich durch § 8c eingeschränkt werden (s. § 8c Anm. 33). Der Verlustvortrag iSd. § 8d erfährt eine eigenständige und abschließende (s. Anm. 15) Beschränkung in § 8d Abs. 2 (s. Anm. 49 ff.).

Keine Integration in § 8c: Obwohl als weitere Ausnahme von § 8c konzipiert, wurde § 8d als gesonderte Vorschrift in das KStG eingefügt, für den § 8c lediglich rechtstechnisch die Anwendung eröffnet. Nach Auffassung des Gesetzgebers entfallt durch diese Regelungstechnik das Bedürfnis, Aussagen zum Zusammenhang zwischen der „substantiellen Anteilsübertragung und der strukturellen Veränderung auf Gesellschaftsebene“ zu treffen (BRDrucks. 544/16, 7). Dies hätte uE auch bei einer Integration in § 8c vermieden werden können, weshalb die gesonderte Vorschrift vielmehr insbes. zu Begründung ihrer im Vergleich zu § 8c weitergehenden Ausgestaltung herangezogen werden kann (s. dazu Anm. 42). Weiterhin werde nach Auffassung des Gesetzgebers auf diese

Weise gesichert, dass Verlustvorträge immer dann „systemgerecht“ entfallen würden, wenn zu einem Anteilseignerwechsel eine Änderung des Geschäftsbetriebs auf Gesellschaftsebene hinzutreten würde (BRDrucks. 544/16, 7). Gemeint ist, dass nur bei einem gleichgebliebenen Geschäftsbetrieb die Möglichkeit besteht, Verlustvorträge grds. erhalten zu können. Hier ist jedoch zu erwähnen, dass einmal in das System von § 8d überführte Verluste zukünftig unabhängig von einem Anteilseignerwechsel entfallen können (s. Anm. 49 ff.).

5 3. Wirtschaftliche Bedeutung

Anwendungsfälle: Aufgrund der Einschränkungen des Anwendungsbereichs dürfte § 8d für die Mehrheit der Unternehmen keine Bedeutung haben. Auch der Gesetzgeber geht von einer „sehr begrenzten Anzahl von Fällen“ aus und schätzt die (jährliche?) Inanspruchnahme auf ca. 2000 Fälle (BRDrucks. 544/16, 6). Dies deckt sich wohl mit dem intendierten Adressatenkreis, da von der Regelung insbes. Wagniskapitalgesellschaften und junge, innovative Unternehmen mit hohen Anlaufverlusten profitieren sollen, nicht jedoch die breite Masse an Unternehmen (s. auch das Plenarprotokoll 18/206, 20554 und 20560).

Steuerwirkung: Trotz der wohl geringen Anwendungsfälle von § 8d werden die jährlichen Steuermindereinnahmen mit ./ 600 Mio. € kalkuliert (BTDrucks. 544/16, 2). Vor dem Hintergrund der geschätzten Mehreinnahmen durch § 8c (inkl. Konzern- und Stille-Reserven-Klausel) von saldiert + 105 Mio. € hat die Bedeutung von § 8c durch die Einfügung von § 8d weiter abgenommen (s. dazu bereits § 8c Anm. 4).

IV. Vereinbarkeit des § 8d mit höherrangigem Recht

6 1. Verfassungsmäßigkeit

Rückwirkende Anwendung: § 8d ist rückwirkend anzuwenden, weil das am 23.12.2016 verkündete Gesetz bereits zum 1.1.2016 in Kraft getreten (BGBl. I 2016, 2998, s. Art. 3) und gem. § 34 Abs. 6a Satz 1 ab diesem Zeitpunkt auch erstmals anzuwenden ist (zur zeitlichen Anwendung von § 8d s. Anm. 13 f.). Nach Maßgabe der Rspr. des BVerfG handelt es sich hierbei um eine unechte Rückwirkung, weil die Erstanwendung den gleichen VZ der Gesetzesverkündung betrifft (dazu ausführl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 261 ff.). Darüber hinaus können für die Anwendung von § 8d bereits Ereignisse aus den VZ 2011 ff. eine Bedeutung haben (s. Anm. 13). Allerdings ist die unechte Rückwirkung sowie die Relevanz der VZ 2011 bis 2015 uE unproblematisch, weil es sich um eine antragspflichtige Regelung handelt, der Stpfl. also selbst über die rückwirkende Anwendung entscheiden kann. Sie führt außerdem zu einer Begünstigung, da stl. Verlustvorträge erhalten bleiben (glA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 2 [7/2017]).

Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen: Die Einschränkungen im Anwendungsbereich von § 8d führen zu rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlungen (krit. auch PAULI, FR 2017, 663 [670]; NIEMEYER/LEMMEN, DSTZ 2017, 679 [683 ff.]). Dies betrifft bspw. die zeitliche Anwendung (s. Anm. 14) und die Frage nach der Anwendungsmöglichkeit von § 8d im Fall mehrerer Geschäftsbetriebe (s. Anm. 23). Als Missbrauchsvermeidungsvorschrift (s. Anm. 5) besteht

hierüber grds. eine Rechtfertigungsmöglichkeit für die Durchbrechung des Gleichheitssatzes. Die gewählte Typisierung führt allerdings dazu, dass etliche nicht missbräuchliche Fälle miterfasst werden (s. KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2017, 1289 [1292f.]; s. auch Anm. 14). In § 8d Abs. 2 Nr. 4, 5 und 6 ist die gewählte Typisierung daher unverhältnismäßig (s. Anm. 59f.; glA ERNST/ROTH, Ubg 2017, 366 [373]; krit. auch NIEMEYER/LEMMEN, DStZ 2017, 679 [685]). Für eine Einschränkung bei mehreren Geschäftsbetrieben (s. Anm. 23) ist uE überhaupt kein sachlicher Grund ersichtlich und würde sich auch nicht aus Vereinfachungsgründen rechtfertigen lassen, weil mit ihr schlichtweg keine Vereinfachung verbunden ist.

2. Europarechtskonformität

7

Grundfreiheiten: Für beschränkt kstpfl. Gesellschaften (§ 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) differenziert § 8d nicht nach in- oder ausländischen Sachverhalten. Gemeint ist bspw., dass dem Wortlaut nach auch im Ausland stattfindende Ereignisse iSd. § 8d Abs. 2 zu einem Untergang eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen, obwohl sich aufgrund der beschränkten StPflcht im Inland keine Verrechnungsmöglichkeit mit ausländischen Geschäftsbetrieben ergibt. Weil bei unbeschränkt kstpfl. Gesellschaften im Rahmen einer teleologischen Reduktion ebenfalls nur inländische Sachverhalte eine Rolle spielen sollten (s. Anm. 58), muss dies auch für beschränkt kstpfl. Gesellschaften gelten (s. dazu auch Anm. 9). Nur so lassen sich letztlich Bedenken hinsichtlich eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit ausräumen, da bspw. im Rahmen der Stille-Reserven-Klausel ebenfalls nur inländische und nicht auch ausländische stille Reserven zu berücksichtigen sind (s. HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 29, 32 [6/2017]).

Beihilferecht: Durch den derzeitigen Zuschnitt von § 8d werden im Schrifttum etliche Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit von § 8d mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot geäußert (s. dazu ausf. KUBMAUL/PALM/LICHT, GmbHR 2017, 1009). Darüber hinaus steht die beihilferechtliche Beurteilung von § 3a EStG in Zusammenhang mit dem neu eingefügten Satz 9.

► *Kein Notifizierungsverfahren für § 8d:* Trotz der im Schrifttum geäußerten Zweifel hat § 8d nach Auffassung des Gesetzgebers keine „unmittelbare[n] Bezüge zum EU-Recht ...“ (BRDrucks. 544/16, 4), was in Anbetracht der aktuellen Entwicklungen im Beihilferecht erstaunt und auch vor dem Hintergrund, dass die entsprechenden Stellen dennoch mit der EU-Kommission in Kontakt getreten sind, aber aufgrund „positive[r] Signale“ (die gleichwohl nicht für einen sog. *Comfortletter* ausreichen) kein Notifizierungsverfahren eingeleitet haben (BTDrucks. 18/10495, 12). Dies ist uE unverständlich, weil dieses der Rechtssicherheit des Stpfl. und damit auch der Anwendung der Vorschrift erheblich zuträglich gewesen wäre. Zwar wird durch die Aussage der EU-Kommission die Wahrscheinlichkeit für ein Aufgreifen der Maßnahme geringer, allerdings kann sich die Auffassung der Kommission zukünftig ändern, ein Vertrauensschutz auf die bisherige Aussage besteht nicht.

► *Qualifikation von § 8d als unzulässige Beihilfe:* Aufgrund der bereits im Tatbestand verankerten Einschränkungen, der darüber hinaus möglichen Einschränkungen durch eine enge Auslegung der Vorschrift (s. Anm. 14 und 23), stellt § 8d uE eine europarechtswidrige Beihilfe dar (so auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [18]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 33 [11/2017]; krit. auch HACKEMANN in

MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 26 ff. [6/2017]; WILCKEN, NZI 2016, 996 [998]; KUBMAUL/PALM/LICHT, GmbHR 2017, 1009; offengelassen SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 33; aA GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rn. 88a). Es handelt sich um eine Ausnahme vom „Referenzsystem“ des § 8c (zur Kritik am Referenzsystem s. § 8c Anm. 8) und um eine Begünstigung bestimmter Unternehmen (s. Anm. 5), was in Anbetracht der jüngeren Rspr. sogar uU keine Bedeutung mehr hat (s. hierzu EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P – World Duty Free Group, IStR 2017, 77 mit Anm. SCHNITGER). Nicht unmittelbar vergleichbar ist § 8d mit der durch das MoRaKG v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854) eingeführten, aber nie in Kraft getretenen Ausnahme von § 8c für Wagniskapitalgesellschaften (s. § 8c Anm. 2), weil § 8d nur faktisch, aber nicht *ausdrücklich* auf einen bestimmten Personenkreis zugeschnitten ist.

► *Notifizierungsverfahren für § 3a EStG*: Das Inkrafttreten von Satz 9 (s. Anm. 48) steht unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Entsch. der EU-Kommission zu § 3a EStG (BGBl. I 2017, 2074, s. dort Art. 6 Abs. 2).

V. Geltungsbereich des § 8d

1. Persönlicher Geltungsbereich

8 a) Anwendung bei Körperschaften

Der persönliche Geltungsbereich von § 8d entspricht demjenigen des § 8c (s. dazu § 8c Anm. 9), da ein schädlicher Beteiligungserwerb Voraussetzung für eine Anwendung von § 8d ist (s. Anm. 21). Sowohl § 8c Abs. 1 Satz 1 als auch § 8d Abs. 1 Satz 1 sprechen von einer Anwendung bei Körperschaften. Dies schließt auch beschränkt stpfl. Körperschaften ein (s. Anm. 9; § 8c Anm. 10). Bei Personenvereinigungen und Vermögensmassen ist § 8c entgegen der Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745 - a/08/10001, BStBl. I 2008, 736, Tz. 1) nicht anzuwenden (s. § 8c Anm. 9 mwN), weshalb hier auch kein Bedürfnis für eine Anwendung von § 8d besteht. Faktisch findet § 8d auch nur bei Körperschaften des privaten Rechts Anwendung, auch wenn der Wortlaut undifferenziert von „Körperschaften“ spricht, da die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2, zB die Übertragung der Anteile, Mitgliedschaftsrechte, Stimmrechte usw., bei KdöR grds. nicht möglich ist. Unproblematisch ist, wenn privatrechtl. organisierte Körperschaften zu 100 % der öffentlichen Hand gehören. Zu beachten ist weiterhin, dass § 8d aufgrund erheblicher Einschränkungen der Tatbestandsvoraussetzungen letztlich wohl nur von kleineren und jüngeren Unternehmen in Anspruch genommen werden kann (s. Anm. 5; so auch SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 11).

b) Besonderheiten

9 aa) Beschränkte Steuerpflicht

Für beschränkt kstpfl. Gesellschaften (§ 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) sind die Tatbestandsvoraussetzungen von § 8d nach dem Sinn und Zweck der Gesamtvorschrift inlandsbezogen auszulegen (zutr. HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 28–33 [6/2017]). Aus diesem Grund bezieht sich bspw. der Beobachtungszeitraum des § 8d Abs. 1 Satz 1 nur auf die inländ. VZ

und im Ausland stattfindende Ereignisse iSd. § 8d Abs. 2 haben keine Auswirkungen auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag, wenn sie die inländ. Besteuerung nicht berühren (zB bei einer Freistellung ausländ. Einkünfte).

bb) Organschaft

10

Organträger: Eine Anwendung von § 8d auf Ebene des OT ist durch § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ausgeschlossen (s. Anm. 32f.).

Organgesellschaften: Auf Ebene der OG ist eine Anwendung von § 8d in Ermangelung eines anderslautenden Wortlauts hingegen möglich (glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 119; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 25 [11/2017]). Ein schädlicher Beteiligungserwerb an der OG eröffnet daher uE die Anwendung von § 8d (so auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [17]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1088]). Hierbei verfügt jede OG über einen eigenen Geschäftsbetrieb, eine Gesamtbetrachtung des Organkreises erfolgt nicht (dies aber befürwortend KENK, BB 2016, 2844 [2846]). Vom Verlustuntergang durch § 8c betroffen ist auf Ebene der OG der vororganschaftliche Verlustvortrag sowie die laufenden Verluste (s. § 8c Anm. 32b; nach Auffassung von KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1087f.], ist nur der vororganschaftliche Verlustvortrag betroffen). Die Anwendung von § 8d führt dazu, dass der vororganschaftliche Verlustvortrag und die laufenden Verluste der OG erhalten bleiben. Letztere würden am Ende des Wj. an den OT zugerechnet, könnten dort (im folgenden VZ) mit Gewinnen verrechnet werden und wären nicht fortführungsgebunden (im Erg. auch KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1088]; aA ausführl. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 119). Diese – für den Stpfl. positive – Rechtsfolge kann uE keine planwidrige Regelungslücke darstellen (so aber NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [291]), weil der Gesetzgeber durch den Anwendungsausschluss von OT den Bezug zur Organschaft gesehen hat. Bei der OG wird nach der Maßgabe von § 8d Abs. 1 Satz 6 (s. dazu Anm. 43f.) der vororganschaftliche Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Folgt man der hM, dass § 15 Satz 1 Nr. 1 aber – trotz des abw. Wortlauts – sämtliche Verluste erfasst und damit auch jene, die keinen Bezug zu § 10d EStG aufweisen (s. KRUMM in BLÜMICH, § 15 Rn. 13 [7/2016] mwN), wäre auch § 8d von der Regelung eingeschlossen und der fortführungsgebundene Verlustvortrag für die Zeit der Organschaft eingefroren. Die Kritik an der weiten Auslegung von § 15 Satz 1 Nr. 1 ist uE aber berechtigt (s. RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 15 Rn. 38), sodass bei einer Option zu § 8d auf Ebene der OG der dann entstehende fortführungsgebundene Verlustvortrag im folgenden VZ mit Gewinnen der OG verrechnet werden kann (wohl auch LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 75 [1/2017]). Auch hier kann es sich uE nicht um eine planwidrige Regelungslücke handeln.

2. Sachlicher Geltungsbereich

11

Der sachliche Geltungsbereich von § 8d erstreckt sich nur auf den Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 2 EStG (bzw. den verbleibenden Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 EStG). Die speziellen Verlustvorträge werden – im Gegensatz zu § 8c (s. § 8c Anm. 10f. und 33) – nicht von § 8d erfasst (s. dazu Anm. 43). Unbeachtlich ist in sachlicher Hinsicht ebenfalls, unter welche Einkunftsart die entsprechenden Verluste fallen, die in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach Abs. 1 Satz 6 münden sollen.

3. Zeitlicher Geltungsbereich

12 a) Inkrafttreten

Das § 8d zugrundeliegende „Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ wurde am 23.12.2016 verkündet und ist nach dessen Art. 3 mW vom 1.1.2016 in Kraft getreten (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3). Die erstmalige Anwendung wird jedoch durch eine gesonderte Anwendungsvorschrift in § 34 Abs. 6a bestimmt (s. hierzu Anm. 13).

13 b) Erstmalige Anwendung

Ab dem Veranlagungszeitraum 2016: Nach der Anwendungsvorschrift in § 34 Abs. 6a Satz 1 (für die GewSt s. Anm. 17) ist § 8d erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe iSd. § 8c anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1.1.2016 weder ein- noch ruhend gestellt war (s. dazu Anm. 29 f.). Die Anwendungsvorschrift erlaubt damit grds. eine rückwirkende Anwendung von § 8d (zur verfassungsrechtl. Bedeutung s. Anm. 6). Der BRat hat sich im Gesetzgebungsverfahren zur rückwirkenden Anwendung krit. geäußert, weil bei bereits abgeschlossene Kaufpreisverhandlungen Käufer womöglich einseitig begünstigt werden, da die Rechtsfolgen von § 8d bei der Preisfindung nicht berücksichtigt wurden (BRDrucks. 544/16 [Beschluss], 2).

Bedeutung der Veranlagungszeiträume 2011 bis 2015: Für die erstmalige Anwendung von § 8d im VZ 2016 sind bereits Ereignisse aus den vorherigen VZ relevant (so auch NEYER, FR 2016, 928 [929]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1087]). Aufgrund des fünfjährigen Beobachtungszeitraums bei § 8c (s. § 8c Anm. 21) kann daher bereits ein im VZ 2011 stattgefundener Beteiligungserwerb einen schädlichen Beteiligungserwerb im VZ 2016 auslösen. Der zugehörige Beobachtungszeitraum von § 8d Abs. 1 Satz 1 beginnt in diesem Fall im VZ 2013 (zum Beobachtungszeitraum s. Anm. 24).

Beispiel: Am 2.1.2011 erwirbt A 20 % des gezeichneten Kapitals an einer KapGes. Am 1.1.2016 (der letzte Tag des fünfjährigen Beobachtungszeitraums für Zwecke des § 8c) erwirbt A weitere 40 % der Anteile, was einen schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 Satz 2 auslöst und den Anwendungsbereich von § 8d grds. eröffnet, weil der schädliche Beteiligungserwerb gem. § 34 Abs. 6a Satz 1 „nach dem 31.12.2015“ erfolgt. Der für § 8d Abs. 1 Satz 1 relevante Beobachtungszeitraum beginnt in diesem Fall bereits am 1.1.2013.

14 c) Ausnahmen bei einer Ein- oder Ruhendstellung

§ 34 Abs. 6a schränkt den Anwendungsbereich von § 8d ein, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft ein- oder ruhendgestellt war (zum Begriff ausführlich s. Anm. 29 f.).

Vor dem 1.1.2016: Eine Ein- oder Ruhendstellung vor dem 1.1.2016 führt nach dem Wortlaut von § 34 Abs. 6a Satz 1 – egal zu welchem Zeitpunkt und für welche Dauer – zur generellen Nichtanwendbarkeit von § 8d und gilt selbst dann, wenn alle übrigen Voraussetzungen von § 8d Abs. 1 Satz 1 (wieder) vorliegen (glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 25; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [283]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [9]; aA KUBMAUL/PALM/LICHT, GmbHR 2017, 1009 f.; STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20179] unter Rn. 19, der in diesem Fall eine Anwendung mit § 34 Abs. 6a Satz 2 begründet, obwohl diese Vorschrift nur eine Ein- und Ruhendstellung nach dem 31.12.2015 für Zwecke des § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 betrifft). Dies gilt

mangels ausdrücklicher Anordnung nicht für die GewSt (s. Anm. 17). Mit der Nichtanwendbarkeit will der Gesetzgeber die Nutzung von sog. Altverlusten verhindern, weil bei einer lang zurückliegenden Ein- oder Ruhendstellung heute rückblickend keine korrekte Aufteilung der bis dahin entstandenen Verluste mehr möglich sei (BTDrucks. 18/10495, 15). Der Anwendungsausschluss gilt in Ermangelung eines abweichenden Wortlauts und aufgrund der typisierenden Betrachtung auch dann, wenn die Körperschaft im Zeitpunkt der Ein- oder Ruhendstellung über keine Verlustvorträge verfügt (vgl. FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [9]; krit. HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 41 [6/2017]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2987], halten den Wortlaut hier für „unklar“). Dieser Ausschluss ist zwar aus Vereinfachungsgründen nachvollziehbar, gleichwohl mit dem Sinn und Zweck der Verlustverrechnungsvorschriften nicht vereinbar (s. hierfür bereits die Kritik bei § 8c Anm. 2).

Nach dem 31.12.2015: Eine Ein- oder Ruhendstellung nach dem 31.12.2015 schließt nach § 34 Abs. 6a Satz 2 iVm. § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nur die bis dahin entstandenen Verluste von einer Anwendung bei § 8d aus (s. dazu Anm. 28f.). Nach Auffassung des Gesetzgebers sei das Aufteilungserfordernis für Zwecke des § 8d ab dem VZ 2016 bekannt (BTDrucks. 18/10495, 15), weshalb die Anwendung von § 8d auf die neu entstehenden Verluste wieder möglich sein soll.

Stellungnahme: Die Schädlichkeit einer früheren Ein- oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs widerspricht bereits generell dem Sinn und Zweck von § 8d, wenn der ursprüngliche Geschäftsbetrieb nach der Inaktivität fortgeführt wird. Nachvollziehbarerweise will der Gesetzgeber aber die Nutzung von Verlustvorträgen sog. Mantelgesellschaften verhindern, die sich (bei einem entsprechenden Planungshorizont) einen mit § 8d konformen Geschäftsbetrieb für die Zukunft aufbauen und ihre Verluste wieder nutzen könnten. Dabei hat die gewählte Regelungstechnik allerdings weit überschießende Tendenzen.

Beispiel 1: Die A- und B-GmbH waren in der Vergangenheit profitabel und erwirtschafteten im VZ 2016 erstmalig einen Verlust. Sie unterscheiden sich nur insoweit, als dass die A-GmbH ihren Geschäftsbetrieb im Jahr 1980 kurzzeitig ruhend gestellt hat (Abwandlung: Im Zeitpunkt der Ruhendstellung verfügte die A-GmbH über Verlustvorträge, die aber im folgenden VZ vollständig aufgebraucht wurden). Bei einem im VZ 2016 stattfindenden schädlichen Beteiligungserwerb kann aufgrund der Regelung in § 34 Abs. 6a Satz 1 allerdings nur die B-GmbH einen Antrag auf Anwendung von § 8d stellen.

Der generelle Anwendungsausschluss kann in diesen Fällen nicht mit einer im VZ 2016 nicht mehr möglichen Verlustaufteilung begründet werden, da im Zeitpunkt der Ruhendstellung keine Verlustvorträge bestanden haben bzw. später vollständig aufgebraucht wurden. Vielmehr kommt es aufgrund der typisierenden Betrachtung nicht auf das Bestehen von Verlustvorträgen an. Aber selbst unter der Annahme, dass diese Typisierung zulässig ist, ist sie in ihren Rechtsfolgen uE unverhältnismäßig und verstößt deshalb gegen den Gleichheitssatz. Verfassungskonform ließe sich der Wortlaut von § 34 Abs. 6a Satz 1 so auslegen, dass nur zum Zeitpunkt des 31.12.2015, 24:00 Uhr („vor dem 1.1.2016“, s. hierfür auch SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 25) bereits inaktive Gesellschaften nicht mehr von § 8d begünstigt werden können. Hierfür schien sich (wohl) auch der BRat in seiner Stellungnahme auszusprechen, nach dessen Vorschlag § 8d nicht zur Anwendung kommen sollte, wenn der Geschäftsbetrieb „zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit der Neuregelung weder eingestellt noch ruhend gestellt war“ (BRDrucks. 544/16 [Beschluss], 2). Dies würde alle bestehenden Mantelgesellschaften von der Regelung ausschließen, hätte jedoch in Teilen nach wie vor eine überschießende Tendenz.

Beispiel 2: Die C- und D-GmbH verfügen über Verlustvorträge. Die C-GmbH hat ihren Geschäftsbetrieb zum 31.12.2015 ruhend gestellt, die D-GmbH einen Tag später (1.1.2016). Beide Gesellschaften nehmen jedoch wieder einen Geschäftsbetrieb auf und führen ihn unverändert fort. Bei einem im VZ 2020 stattfindenden schädlichen Beteiligungserwerb kann aufgrund der Regelung in § 34 Abs. 6a Satz 1 nur die D-GmbH einen Antrag auf Anwendung von § 8d stellen.

Die vorgenannte Ungleichbehandlung lässt sich auch nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung von § 34 Abs. 6a Satz 1 auflösen. Stattdessen sollte die Anwendungsvorschrift in § 34 Abs. 6a Satz 1 bei einer Ein- oder Ruhendstellung vor dem 1.1.2016 nur die in diesem Zeitpunkt bestehenden Verluste von einer Anwendung bei § 8d ausschließen. Dies würde die Verluste von Mantelgesellschaften nicht mehr begünstigen, aber allen Gesellschaften, die sich hiernach einen gleichgebliebenen Geschäftsbetrieb aufbauen, wieder eine zukünftige Anwendung von § 8d mit neu erwirtschafteten Verlusten ermöglichen.

VI. Verhältnis des § 8d zu anderen Vorschriften

15 1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 8: § 8 Abs. 9 Satz 4 normiert einen gesonderten Verlustverrechnungskreis für die Erg. einzelner „Sparten“ iSd. § 8 Abs. 9 Satz 1 iVm. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2. Diese Verlustpositionen werden von § 8c Abs. 1 Satz 1 erfasst und bleiben bei einer Option zu § 8d erhalten, sind aber mangels expliziter gesetzlicher Anordnung nicht im Rahmen von § 8d vorzutragen (s. Anm. 43).

Verhältnis zu § 8a: Gemäß § 8a Abs. 1 Satz 3 gilt § 8d grds. auch für den Zinsvortrag iSv. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG (für die Rechtsfolgen bei § 8c s. § 8a Anm. 13).

► *Gesonderte Anwendungsvorschrift für § 8c und § 8d:* Diese ist erforderlich, weil es sich bei einem Zinsvortrag nicht um „negative Einkünfte“ iSv. § 8c Abs. 1 Satz 1 handelt und auch der Wortlaut von § 8d Abs. 1 Satz 6 nur den „Verlustvortrag“, nicht aber einen Zinsvortrag erfasst (s. hierzu Anm. 43). Das bedeutet, dass zunächst auch ein Zinsvortrag iSv. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG durch § 8c untergehen, aber dann im Rahmen von § 8d vorgetragen werden kann. Der EBITDA-Vortrag wird hingegen nicht von § 8c erfasst (s. § 8c Anm. 13). In Ermangelung eines Bezugs auf eine konkrete Fassung handelt es sich um einen dynamischen Rechtsverweis, der bei zukünftigen Änderungen von § 8c und § 8d nicht angepasst werden muss.

► *Modifikation für die Berechnung stiller Reserven:* § 8a Abs. 1 Satz 3 enthält eine Modifikation für die Berechnung der stillen Reserven im Rahmen von § 8c Abs. 1 Satz 6 (s. dazu § 8a Anm. 14) und § 8d Abs. 2. Ein Zinsvortrag bleibt nur erhalten, soweit mehr stille Reserven iSv. § 8d Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 (s. Anm. 53f.) zur Verfügung stehen, als für den Erhalt des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags (s. Anm. 53) benötigt werden. Stille Reserven sind bei einem schädlichen Ereignis iSv. § 8d Abs. 2 also vorrangig für den Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zu verwenden und können erst danach – sofern noch verfügbar – für den Erhalt eines Zinsvortrags verwendet werden.

► *Anwendung von § 8d auch ohne Bildung eines originären Vortrags iSd. § 8d:* Der Verweis auf die entsprechende Anwendung von § 8d gilt – bis auf die Modifikation für die Berechnung stiller Reserven – vorbehaltlos. Im Gegensatz zur GewSt

ist nicht Voraussetzung, dass „ein Verlustvortrag nach § 8d gesondert festgestellt wird“ (s. hierzu Anm. 17), weshalb auch dann ein Zinsvortrag durch § 8d erhalten bleiben kann, wenn keine allgemeinen kstl. Verluste existieren.

Verhältnis zu § 8c: § 8c ist die Öffnungsvorschrift für § 8d (vgl. § 8c Anm. 12). Liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 vor, bleibt die Anwendung von § 8d verschlossen, ist aber auch nicht erforderlich. Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich bei § 8c und § 8d um „zwei sich ergänzende, eigenständige Regelungen“ (BTDrucks. 544/16, 7). Die Ergänzung erhält § 8d als Ausnahmenvorschrift, die die Rechtsfolgen von § 8c (anteiliger oder vollständiger Verlustuntergang) suspendiert (s. Anm. 27). Daraus ergibt sich, dass § 8d gegenüber der Ausnahmenvorschrift des § 8c Abs. 1 Satz 5 (Konzernklausel) subsidiär ist, da diese bereits das Vorliegen eines Zählerwerbs im Rahmen der Prüfung eines schädlichen Beteiligungserwerbs suspendiert (s. dazu § 8c Anm. 50). Im Verhältnis zur Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Abs. 1 Sätze 6-9 ist § 8d gleichrangig. Der Stpfl. muss nicht nachweisen, dass die Körperschaft nicht über ausreichende im Inland stpfl. stille Reserven verfügt, bevor der Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 5 gestellt wird. Andererseits bedarf es umgekehrt nicht einer fehlenden Antragstellung, um den Nachweis ausreichender stiller Reserven für den Verlusterhalt nach § 8c Abs. 1 Satz 6 zu stellen. Die Eigenständigkeit besteht darin, dass § 8d nicht auf die Verlustuntergangsgrößen des § 8c abstellt, sondern von diesem losgelöst ist (s. Anm. 43 f.). Zur Frage, warum § 8d nicht in § 8c integriert wurde, s. Anm. 4.

► *Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1:* Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG erstreckt sich nur bis zum 31.12.2015 (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BGBl. I 2017, 1289, Rn. 161), weshalb § 8d derzeit auch in Fällen des § 8c Abs. 1 Satz 1 uneingeschränkt angewendet werden kann. Ob § 8d ab dem VZ 2016 etwas an der Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 ändert, ist (eine Frage aus Sicht von § 8c und) äußerst zweifelhaft (krit. dazu NIEMEYER/LEMMEN, DStR 2017, 679; PAULI, FR 2017, 663; KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2017, 1289; ERNST/ROTH, Ubg 2017, 366 [373]; DREBLER, Der Konzern 2017, 326 [329]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 26 [6/2017]) und insbes. deshalb nicht zu erwarten, weil § 8d in seiner jetzigen Form uE selbst verfassungswidrig ist (s. Anm. 6). Durch die Aufforderung zur Neuregelung von § 8c Abs. 1 Satz 1 (und die neuerliche Vorlage des FG Hamb. v. 29.8.2017 [2 K 245/17] zu § 8c Abs. 1 Satz 2) bleibt jedoch abzuwarten, ob sich der Gesetzgeber uU für eine vollständige Neuordnung der kstl. Verlustverrechnung entscheidet (s. dazu aktuell HOHMANN, DStZ 2017, 550).

► *Auswirkungen mehrerer Beteiligungserwerbe iSd. § 8c auf die Antragsstellung bei § 8d:* Werden in einem VZ mehrere schädliche Beteiligungserwerbe iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 gestellt, bedarf es nur eines Antrags nach Abs. 1 Satz 5, da nach Abs. 1 Satz 6 erst der auf den Schluss des VZ bestehende Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlust mutiert. Die Zahl der schädlichen Beteiligungserwerbe ist somit nicht von Relevanz.

► *Auswirkungen eines Beteiligungserwerbs iSd. § 8c auf einen Verlustvortrag iSd. § 8d:* Ein schädlicher Beteiligungserwerb führt uE nicht zum Untergang eines bestehenden fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Zwar fällt dieser unter den Wortlaut des § 8c („nicht genutzte negative Einkünfte“), allerdings zählt § 8d Abs. 2 abschließend sämtliche Untergangsgründe auf. § 8d Abs. 2 ist insoweit auch die speziellere Regelung (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 48 [1/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 92 [6/2017]; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 127; NEUMANN/HEUSER,

GmbHR 2017, 281 [289]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [17]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 51 [11/2017]).

► *Maßgeblichkeit des Wirtschaftsjahres bei § 8c und des Veranlagungszeitraums bei § 8d:* Im Gegensatz zu § 8c (s. § 8c Anm. 32 mwN) stellt § 8d nicht auf den VZ ab (s. Anm. 24). Daraus folgt beispielsweise, dass ein abweichendes Wj. (auch die Einfügung eines Rumpf-Wj.) den Beginn des Beobachtungszeitraums des § 8d Abs. 1 Satz 1 nicht verändert (glA LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 10 [1/2017]). Aus dem Unterschied zu § 8c ergeben sich uE aber keine nachteiligen Auswirkungen für die Anwendung von § 8c (dazu ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [8]).

Verhältnis zu §§ 14 bis 17: § 8d ist nicht auf Ebene des OT, aber bei OG anwendbar (s. Anm. 10).

16 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

Verhältnis zu §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a, 15b, 20 Abs. 1 Nr. 4, 22 Nr. 3 Satz 4, 23 Abs. 3 Satz 8 (iVm. § 22 Nr. 2) EStG: Vorstehende Vorschriften normieren gesonderte Verlustverrechnungskreise und -beschränkungen. Diese werden zwar von § 8c Abs. 1 Satz 1 erfasst (s. § 8c Anm. 33) und bleiben bei einer Option zu § 8d erhalten, sind aber mangels expliziter gesetzlicher Anordnung nicht im Rahmen von § 8d vorzutragen (s. Anm. 43).

Verhältnis zu § 4h EStG: Zur Anwendung auf einen Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG einer Körperschaft s. Anm. 15 („Verhältnis zu § 8a“). Nach § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG ist § 8c auf den Zinsvortrag einer PersGes. anwendbar, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar als Mitunternehmerin beteiligt ist. § 8d hingegen ist mangels ausdrücklichen Verweises in § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG nicht auf den Zinsvortrag der entsprechenden Mitunternehmerschaft anwendbar, wenn es zum (anteiligen) Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 käme. Die Nichtanwendung von § 8d auf den Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft ist zu kritisieren. Systematisch stellt die entsprechende Anwendung von § 8c auf den Zinsvortrag einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft einen Bruch dar, da die Körperschaft und die Mitunternehmerschaft bereits zwei verschiedene Betriebe iSd. § 4h EStG darstellen und die wechselseitige Nutzung des jeweiligen Zinsvortrags ausgeschlossen ist. Dieser systematische Bruch hätte durch die Anordnung der entsprechenden Anwendung von § 8d zumindest teilweise relativiert werden können (s. hierzu auch SUCHANEK, FR 2017, 587 [589]).

Verhältnis zu § 10d EStG: Die § 8d Abs. 1 Sätze 6 bis 8 enthalten diverse Bezüge zu § 10d EStG.

► *Fortführungsgebundener Verlustvortrag:* § 8d Abs. 1 Satz 6 bezieht sich für die Qualifikation des fortführungsgebundenen Verlustvortrags letztlich auf den verbleibenden Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 EStG (s. dazu Anm. 43). Der Verlustvortrag iSd. § 8d steht als eigenständiger Verlustvortrag neben einem Verlustvortrag iSd. § 10d EStG. Dies wird durch die Formulierung „gesondert auszuweisen und festzustellen“ in Abs. 1 Satz 6 zum Ausdruck gebracht. Neu erwirtschaftete Verluste (nach einer Option zu § 8d und Bildung des entsprechenden Vortrags zum 31. Dezember) ab dem 1. Januar des Folgejahres sind nicht fortführungsgebunden und (ohne erneute Anwendung von § 8d) in den Verlustvortrag iSd. § 10d EStG einzustellen.

► *Gesonderter Ausweis und gesondertes Feststellungsverfahren*: § 8d Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 ordnet verfahrensrechtl. eine entsprechende Geltung von § 10d Abs. 4 EStG an (s. dazu Anm. 46).

► *Verwendungsreihenfolge*: § 8d Abs. 1 Satz 8 bestimmt, dass ein Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 EStG nachrangig zu verrechnen ist (s. dazu Anm. 47).

► *Mindestbesteuerung*: Ein bestehender fortführungsgebundener Verlustvortrag kann uE uneingeschränkt mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden. Die Vorschriften über die Mindestbesteuerung in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG kommen nicht zur Anwendung, weil dies von § 8d nicht ausdrücklich angeordnet wird (glA LEIBNER/DÖRSCH in DPM, § 8d Rn. 46 [1/2017]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 42 [11/2017]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20338]; GÄNSLER, WPg 2017, 534 [535]; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 126; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 85 [7/2017]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1089]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [15]; LANG in ERNST & YOUNG, § 8d Rn. 247 [2/2017]). Dies wäre bei einem gesonderten Verlustvortrag jedoch erforderlich (so beispielsweise auch bei § 15 Abs. 4 Satz 2 EStG oder § 8 Abs. 9 Satz 4). Selbst wenn der Verlustvortrag iSd. § 8d – entgegen der hier vertretenen Auffassung – als Teil des Verlustvortrags iSd. § 10d Abs. 4 EStG ausgewiesen werden sollte (vgl. die Formulierung in § 8d Abs. 1 Satz 7: „gesondert auszuweisen“), bedarf es uE für die Anwendung der Mindestbesteuerung einer gesonderten Grundlage (aA aufgrund der uE ebenfalls nicht ausreichenden sachlichen Nähe des § 8d zu § 10d EStG HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 89 [6/2017]).

► *Verlustrücktrag*: Mangels ausdrücklichem Verweis auf § 10d Abs. 1 EStG (s.o. „Mindestbesteuerung“) ist ein fortführungsgebundener Verlust nicht rücktragsfähig (aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 85 [7/2017]).

Verhältnis zu § 20 Abs. 6 EStG: § 20 EStG hat nur für beschränkt stpfl. Körperschaften eine Bedeutung (s. § 20 EStG Anm. 9). § 20 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG enthält einen gesonderten Verlustvortrag für Verluste aus Kapitalvermögen. Hier gelten die Ausführungen zu den anderen besonderen Verlustverrechnungskreisen entsprechend, sodass dieser ebenfalls vom Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 verschont, aber nicht nach § 8d Abs. 1 Sätze 6 und 7 zum fortführungsgebundenen Verlust mutiert und vorgetragen wird.

3. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG

17

Verhältnis zu § 10a GewStG: Nach § 10a Satz 10 GewStG ist § 8d grds. auch auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste entsprechend anzuwenden (dazu ausführl. SUCHANEK/HESSE, Der Konzern 2017, 335).

► *Fehlbetrag einer Körperschaft*: § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG bewirkt, dass auch der gewstl. Fehlbetrag einer Körperschaft nach Maßgabe des § 8c untergeht (s. dazu § 8c Anm. 14). Der Verlusterhalt durch die entsprechende Anwendung von § 8d steht jedoch unter der Voraussetzung, dass ein „fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d gesondert festgestellt wird“. Diese Ergänzung wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens eingefügt, um eine einheitliche Antragsausübung für kstl. und gewstl. Zwecke sicherzustellen (BTDrucks. 18/10495, 15). Wird ein fortführungsgebundener Verlustvortrag iSd. § 8d festgestellt, ist § 8d nunmehr zwingend auch auf die gewstl. Fehlbeträge anzuwenden („Auf die Fehlbeträge sind § 8c KStG und (...) § 8d KStG entsprechend anzuwenden“; aA GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG

Rn. 88b; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2986], die davon sprechen, dass die einheitliche Antragsausübung nicht umgesetzt worden sei). Werden allerdings nur gewstl. Verluste erwirtschaftet (durch die Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG, zB bei einer Anrechnungsbetriebsstätte), kann bei einem schädlichen Beteiligungserwerb kein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d festgestellt werden, in dessen Folge eine Anwendung von § 8d auf die gewstl. Verluste nicht möglich wäre (s. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [13]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20335]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [291]). Für den Zinsvortrag stellt sich dieses Problem aufgrund eines anders lautenden Verweises nicht (s. hierzu Anm. 15). Da dieses Erg. dem Gesetzeszweck zuwiderläuft, sollte die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags uE abstrakt zu verstehen sein. Wenn es mangels eines Verlusts für kstl. Zwecke nicht zur tatsächlichen Feststellung eines Verlustvortrags iSd. § 8d kommt, sollte auf Antrag dennoch eine entsprechende Anwendung für gewstl. Zwecke möglich sein (s. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [13]; SUCHANEK/HESSE, Der Konzern 2017, 335 [338 f.]; aA DRÜEN in BLÜMICH, § 10a GewStG Rn. 90 [4/2017]). In diesem Fall wäre jedoch die Ein- oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs für die Anwendung von § 8d bei der GewSt unschädlich (s. nachfolgend „Zeitliche Anwendung“).

► *Mindestbesteuerung:* In Abweichung zu § 8d ist der fehlende Verweis auf die Regelungen der Mindestbesteuerung in § 10a Satz 1 und 2 GewStG für die GewSt ohne Konsequenz. § 10a Satz 1 und 2 GewStG enthält eine eigenständige Regelung für die Mindestbesteuerung im Rahmen der GewSt. § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG bewegt sich uE in diesem eindeutigen Regelungsumfeld, für dessen Anwendung es keines ausdrücklichen Verweises bedarf, sodass auf einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag für Zwecke der GewSt § 10a Satz 1 und 2 GewStG Anwendung findet.

► *Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft:* § 10a Satz 10 Halbs. 2 Nr. 1 GewStG bewirkt, dass auch die gewstl. Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des § 8c untergehen (§ 10a Satz 10 Halbs. 2 Nr. 1 GewStG), soweit dieser einer Körperschaft unmittelbar zuzurechnen ist. Gleiches gilt für eine Mitunternehmerschaft (§ 10a Satz 10 Halbs. 2 Nr. 2 GewStG), soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere PersGes. eine Körperschaft beteiligt ist. Ein Verlusterhalt durch § 8d wird in diesen Fällen explizit ausgeschlossen („... dies gilt mit Ausnahme des § 8d ...“). Dies ist uE nicht nachvollziehbar (krit. auch LEIBNER/DÖTSCHE in DPM, § 8d Rn. 87 [1/2017]), insbes. weil keine Verrechnung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft mit den Gewerbeerträgen der an ihr beteiligten Mitunternehmer erfolgt (s. § 8 Nr. 8 und § 9 Nr. 2 GewStG) und weil für den Erhalt von gewstl. Fehlbeträgen einer Mitunternehmerschaft ohnehin die Voraussetzung der Unternehmensidentität vorliegen muss und die Anwendung von § 8d hieran nichts ändern würde (zur Kritik s. ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [13]). Der gesetzessystematische Bruch, der durch die entsprechende Anwendung von § 8c auf die Fehlbeträge einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft kodifiziert wird (s. hierzu SUCHANEK, Ubg 2009, 178 [184]), und die daraus resultierende fehlende Folgerichtigkeit des § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG wird durch die Nichtanwendung von § 8d weiter verfestigt und kann uE nur in der Verfassungswidrigkeit von § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG münden.

► *Zeitliche Anwendung:* Gemäß § 36 Abs. 2d GewStG ist § 8d (nach Maßgabe des § 10a Satz 10 GewStG) erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe iSd. § 8c anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen. Die gewstl. Anwendungsvor-

schrift enthält im Gegensatz zur kstl. Anwendungsvorschrift keine Einschränkung für die Ein- oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (s. Anm. 14). Kommt auch die Bildung eines ausschließlich gewstl. Verlustvortrags iSd. § 8d in Betracht (s.o. „Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft“), ist eine vorherige Ein- oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs für die Anwendung von § 8d in der GewSt mangels ausdrücklicher Anordnung uE unschädlich.

4. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

18

Verhältnis zu § 10 AStG: Der Verlustvortrag iSd. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG ist uE bereits nicht vom Untergang durch § 8c betroffen (s. § 8c Anm. 33 mwN), würde aber durch die Anwendung von § 8d erhalten bleiben. Er wäre allerdings nicht als fortführungsgebundener Verlust vorzutragen (s. Anm. 43).

Verhältnis zu § 4 UmwStG: Bei einer Verschmelzung geht gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ua. ein „verbleibender Verlustvortrag“, also auch ein fortführungsgebundener Verlustvortrag, nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über.

Verhältnis zu § 15 UmwStG: Bei einer Abspaltung mindern sich gem. § 15 Abs. 3 UmwStG ua. die „verbleibenden Verlustvorträge“, also auch ein Verlustvortrag iSd. § 8d.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Nichtanwendung von § 8c, Vortrag nicht genutzter Verluste als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag

I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1

19

Abs. 1 Satz 1 nennt als Grundregel die Voraussetzungen (s. Anm. 20 ff.) und eine der beiden zentralen Rechtsfolgen von § 8d (s. Anm. 27).

Abs. 1 Satz 2 enthält Einschränkungen von Satz 1, in denen bereits kein Antrag auf Anwendung von § 8d möglich ist (s. Anm. 28 ff.).

Abs. 1 Sätze 3 und 4 definieren den Geschäftsbetrieb. Hierfür zählt Satz 4 in nicht abschließender Form qualitative Merkmale auf, anhand derer der Geschäftsbetrieb zu bestimmen ist (s. Anm. 40). Satz 3 gibt im insbes. vor, unter welchen Voraussetzungen verschiedene Betätigungen der Körperschaft als ein Geschäftsbetrieb zusammenzufassen sind (s. Anm. 34).

Abs. 1 Sätze 5, 7 bis 9 enthält verfahrensrechtl. Ergänzungen. Satz 5 befasst sich dabei mit der Antragsstellung (s. Anm. 41) und Satz 7 mit der Feststellungsweise eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags (s. Anm. 46). Sätze 8 und 9 geben eine Reihenfolge vor, wie zukünftige Gewinne zu verrechnen sind (s. Anm. 47 f.).

Abs. 1 Satz 6 nennt erst den sachlichen Anwendungsbereich und damit die zweite zentrale Rechtsfolge von § 8d, nämlich welche Verluste als fortführungsgebundener Verlustvortrag vorzutragen sind (s. Anm. 43).

II. Grundregel (Abs. 1 Satz 1)

20 1. Regelungsinhalt

Die Anwendung von § 8d erfordert nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 zunächst einen schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. Satz 1 oder 2 (s. Anm. 21) bei einer Körperschaft (zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 8f.). In diesem Fall kann sich der Stpfl. antragsweise (s. Anm. 22) für eine Nichtanwendung von § 8c entscheiden, wenn sich der Geschäftsbetrieb seit einer bestimmten Zeit nicht verändert hat (s. Anm. 23 ff.). Abs. 1 Satz 1 suspendiert dabei den Regelungsbereich des § 8c in Gänze und bildet damit den Kern der Verlustverschonungsregelung des § 8d.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

21 a) Schädlicher Beteiligungserwerb

Das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einer Körperschaft ist die unabdingbare Zugangsvoraussetzung für die Eröffnung des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 1. Die Legaldefinition des schädlichen Beteiligungserwerbs findet sich in § 8c Abs. 1 Satz 1 (s. § 8c Anm. 19 ff.). Die Begrifflichkeit schließt allerdings auch die Tatbestände des § 8c Abs. 1 Satz 2 ein, da auch diese einen schädlichen Beteiligungserwerb zum Gegenstand haben (s. § 8c Anm. 36). Für die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 muss es zu einem anteiligen (§ 8c Abs. 1 Satz 1) oder vollständigen (§ 8c Abs. 1 Satz 2) Verlustuntergang kommen (aA GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rn. 88b), anderenfalls besteht auch keine Notwendigkeit für die Bildung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags.

Konzernklausel: Sind die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt (s. § 8c Anm. 46 ff.), handelt es sich bereits auf Tatbestandsebene nicht um einen schädlichen Beteiligungserwerb (zur Rechtsfolge s. § 8c Anm. 50). Die Anwendung von § 8d ist in diesem Fall also nicht erforderlich, wäre aber tatbestandlich auch nicht möglich (so auch NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [282]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [9]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1090]; aA DREBLER/ROGALL, DB 2016, 2375 [2376, 2378]; SCHOLZ/RIEDEL, DB 2016, 2562; nach HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 11 [6/2017], ginge § 8d in diesem Fall lediglich „ins Leere“). Dementsprechend ist Abs. 1 Satz 1 im Verhältnis zur Konzernklausel auch subsidiär (s. Anm. 15).

Stille-Reserven-Klausel: Liegen die Voraussetzungen des § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 vor (s. § 8c Anm. 53 ff.), ist weiterhin ein schädlicher Beteiligungserwerb gegeben (Suspendierung der Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2, aber nicht seiner Tatbestände), was die Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 grds. eröffnen würde. Weil Abs. 1 Satz 1 in seiner Rechtsfolge aber zu einer Nichtanwendung von § 8c führt (s. Anm. 27), können § 8c und § 8d niemals gleichzeitig zur Anwendung kommen. Reichen beispielsweise die stillen Reserven iSd. § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. nicht aus, um die vorhandenen Verlustvorträge vollständig zu decken, können die verbleibenden und vom Untergang bedrohten Verluste nicht zusätzlich im Rahmen von § 8d vorgetragen werden. Der Stpfl. hat faktisch ein Wahlrecht, ob er sich für die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel oder der Ausnahme nach § 8d entscheidet (s. auch Anm. 15).

b) Antrag

22

Die Nichtanwendung von § 8c bedarf eines Antrags des Stpfl. Im Rahmen des Antrags muss der Stpfl. das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bzw. das Nichtvorliegen der Tatbestände des Abs. 1 Satz 2 darlegen. Mit § 8d werden folglich steuermindernde Tatsachen normiert, für deren Vorliegen der Stpfl. im Rahmen der allgemeinen Mitwirkungspflicht die objektive Beweislast trägt (vgl. BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220, zur grundsätzlichen Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen). Die Ausgestaltung der formellen Voraussetzungen des Antrags und dessen inhaltliche Ausgestaltung bleiben allerdings dem Regelungsbereich des Abs. 1 Satz 5 vorbehalten (s. hierzu Anm. 41). Zu den damit zusammenhängenden Auswirkungen auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht s. Anm. 6.

c) Gleichgebliebener Geschäftsbetrieb

23

Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, dass die Körperschaft seit einem bestimmten Zeitpunkt (s. Anm. 24) bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat. Durch diese vergangenheitsorientierte Voraussetzung möchte der Gesetzgeber „zweckwidrige Inanspruchnahmen“ der Vorschrift verhindern, da anderenfalls Verluste aus „nacheinander oder zeitlich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben“ miteinander verrechnet werden können (BTDrucks. 544/16, 8). Die Einschränkung ist aus ökonomischer Sicht nicht zweckmäßig (ebenso NEYER, FR 2016, 928 [930]). Gleichwohl ist eine Regelung zur Missbrauchsvermeidung uE gerechtfertigt, da anderenfalls ein Geschäftsbetrieb (bei entsprechendem Planungshorizont) vor einem schädlichen Beteiligungserwerb bereits auf den hiernach gewünschten Geschäftsbetrieb umgestellt werden könnte. Dennoch hätte hierfür auf das stark auslegungsbedürftige und daher streitanfällige Merkmal „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb“ verzichtet werden können, da eine Geschäftsbetriebsumstellung vor einem schädlichen Beteiligungserwerb uE ohnehin einen Tatbestand des Abs. 2 Nr. 1–6 erfüllt (s.u. „Nur wesentliche Veränderungen relevant“) und eine Antragstellung verhindern würde (s. Anm. 25). Den Nachweis über den gleichgebliebenen Geschäftsbetrieb muss der Stpfl. führen (s. Anm. 22).

Zeitlicher Vergleich: In zeitlicher Hinsicht muss der Geschäftsbetrieb entweder seit Gründung der Körperschaft oder seit dem Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 vorangeht, derselbe sein. Abs. 1 Satz 1 stellt somit eine Zeitrumbetrachtung auf, sodass die Entwicklung des Geschäftsbetriebs während des gesamten Beobachtungszeitraums (s. Anm. 24) betrachtet werden muss. Ein reiner Zeitpunktvorgleich des Geschäftsbetriebs zu Beginn des Beobachtungszeitraums und zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (so LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 56 [1/2017]) kommt aufgrund des eindeutigen Wortlauts nicht in Betracht und könnte uE auch zu unsachgemäßen Erg. führen, wenn sich der Geschäftsbetrieb über die Jahre strukturell fortentwickelt hat. Abs. 1 Satz 1 will uE von seinem Telos nicht den organisch über die Jahre weiterentwickelten Geschäftsbetrieb von einer Anwendung ausschließen, sondern nur solche, denen beispielsweise „in einem Akt“ ein völlig neuer Geschäftsbetrieb zugeführt wurde. Zudem würden bei einer reinen Zeitpunktbetrachtung zwischenzeitliche Veränderungen des Geschäftsbetriebs, die später wieder rückgängig gemacht werden, als unschädlich unberücksichtigt bleiben, was eindeutig dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 zuwiderläuft.

Maßstab für die Bestimmung der Veränderung: Ob sich der Geschäftsbetrieb in einer für Abs. 1 Satz 1 schädlichen Weise verändert hat, ist uE ausschließlich normspezifisch anhand der Veränderung der in Abs. 1 Sätze 3 und 4 genannten Merkmale zu bestimmen. Eine Anlehnung an die Kriterien der Unternehmensidentität des § 10a GewStG kommt uE nicht in Betracht (so aber FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8), weil es dort auch auf den organisatorischen und sachlichen Zusammenhang ankommt, die für Zwecke des § 8d keine Bedeutung haben.

Nur wesentliche Veränderungen relevant: Nur wesentliche Veränderungen zumeist mehrerer der in Abs. 1 Sätze 3 und 4 genannten Merkmale führen uE dazu, dass nicht mehr derselbe Geschäftsbetrieb vorliegt. Auch das Auswechseln eines Merkmals ist daher unproblematisch (ebenso DÖRR/REISISCH/PLUM, NWB 2017, 573 [575] mit dem Beispiel, dass ein Pharmaunternehmen nun andere Medikamente vertreibt; zweifelnd KORN, SteuK 2016, 399 [400]). Bei sog. Start-ups, die noch keinen identifizierbaren Geschäftsbetrieb aufweisen, sollte eine Geschäftsbetriebsausweitung unschädlich sein, wenn sie die bisherige Tätigkeit nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 ergänzen und fördern kann (aA wohl DÖRR/REISISCH/PLUM, NWB 2017, 496 [502]). Grund für die Wesentlichkeitsvoraussetzung ist, dass sich der Geschäftsbetrieb nach Abs. 1 Satz 3 „in einer Gesamtbetrachtung“ bestimmt und demzufolge nicht jede geringfügige Veränderung eine Bedeutung hat. Insoweit kann auf die Auslegung in § 2 GewStG (bzw. § 10a GewStG) zurückgegriffen werden, weil hier der Gewerbebetrieb ebenfalls nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ zu bestimmen ist (vgl. dazu NÖCKER in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 1473 [7/2014]). Deshalb ist insbes. bei der Veränderung des Umfangs der ausgeübten Tätigkeit „kein kleinlicher Maßstab“ anzulegen (vgl. KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rn. 21 [10/2016]). Bleibt insbes. der Gegenstand des Geschäftsbetriebs gleich, dürfte daher regelmäßig keine schädliche Veränderung vorliegen (vgl. NÖCKER in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 1485 ff. [7/2014]). Daraus folgt uE weiter, dass eine veränderte Tätigkeit den Tatbestand einer „andersartigen Zweckbestimmung“ (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, s. Anm. 57) oder die eines „zusätzlichen Geschäftsbetriebs“ (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, s. Anm. 58) erfüllen müsste, um „wesentlich“ zu sein. Ein eigener Anwendungsbereich für „ausschließlich denselben“ Geschäftsbetrieb verbleibt aus diesem Grund nicht (glA wohl auch PAULI, FR 2017, 663 [667]). Dies unterstreicht die zuvor genannte Kritik, dass auf diese Tatbestandsvoraussetzung hätte verzichtet werden sollen.

Mehrere Geschäftsbetriebe: Problematisch erweist sich die im Singular formulierte Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1, der ausschließlich auf „denselben“ und nicht „dieselben“ Geschäftsbetriebe abstellt. Aus diesem Grund wird im Schrifttum teilweise vertreten, dass bei mehreren im Rahmen von Abs. 1 Satz 3 festzustellenden Geschäftsbetrieben (zum Begriff s. Anm. 34) ein Antrag auf Anwendung von § 8d nicht möglich sei (vgl. HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 54 [6/2017]; RÖDER, DStR 2017, 1737 [1740]; nicht eindeutig bei NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [283 f.]). Auch nach der Gesetzesbegründung sollen Verluste aus „nacheinander oder zeitgleich betriebenen verschiedenen Geschäftsbetrieben“ nicht miteinander verrechnet werden können (BRDrucks. 544/16, 8).

► *Stellungnahme:* Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 lässt uE auch die Auslegung zu, dass mit dem Geschäftsbetrieb einer Körperschaft verschiedene Betätigungen gemeint sein können, sich der „Geschäftsbetrieb“ also auf die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit erstreckt (zust. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER,

2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 59; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 39 [1/2017]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 16 f. [7/2017]; im Erg. auch BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2186 f.]; KENK, BB 2016, 2844 [2846]). Auch die FinVerw. vertrat bei § 8 Abs. 4 aF die Auffassung, dass jede Körperschaft nur über einen einheitlichen Geschäftsbetrieb verfügt (BMF v. 16.4.1999 – IV R 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455, Tz. 8). Aus diesem Grund steht uE einer Antragstellung nicht entgegen, dass die Körperschaft mehrere Geschäftsbetriebe iSv. § 8d Abs. 1 Sätze 3 und 4 unterhält (ausführl. BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 38 [11/2017]; glA auch MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20336]; ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [37]; in diese Richtung auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11]). Dies deckt sich auch mit dem Sinn und Zweck der Gesamtvorschrift, wonach die Fortführung derselben wirtschaftlichen Aktivität begünstigt werden soll (ebenso FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11]). Wenn sich diese in zwei Geschäftsbetrieben abbildet, die nach einem schädlichen Beteiligungserwerb unverändert fortgeführt werden, ist kein Grund für eine Nichtanwendung von § 8d ersichtlich und aus „wirtschaftlichen Erwägungen“ (BRDrucks. 544/16, 7) auch nicht gerechtfertigt. Selbst die Möglichkeit, Verluste und Gewinne aus verschiedenen (Teil-)Geschäftsbetrieben miteinander zu verrechnen, ist uE mit der Sinn und Zweck der Vorschrift vereinbar, wenn der (Gesamt-)Geschäftsbetrieb unverändert fortgeführt wird. Auch die Schädlichkeit eines weiteren Geschäftsbetriebs in Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 steht uE dieser Auslegung nicht entgegen (aA LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 39 [1/2017]), da dieses Merkmal für die Wahrung der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft erforderlich ist. Dieses Erg. ergibt sich auch im Lichte einer verfassungskonformen Auslegung, weil für die Ungleichbehandlung zweier Körperschaften mit einem bzw. zwei Geschäftsbetrieben keine Rechtfertigung ersichtlich ist (ebenso MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20336]). Die Bestimmung des Geschäftsbetriebs wird bei einem Anwendungsausschluss nicht vereinfacht und ein Missbrauch ergibt sich aufgrund der Kontinuitätsanfordernisse der Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ebenfalls nicht.

d) Beobachtungszeitraum I

24

Regelungsinhalt: Der gleichgebliebene Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 muss nur während des vergangenheitsorientierten Beobachtungszeitraums bestehen. Eine Geschäftsbetriebsumstellung vor Beginn des Zeitraums ist daher unschädlich. Eine Umstellung danach wird nicht ausgeschlossen, erfüllt aber einen Tatbestand des Abs. 2 (s. Anm. 57). In diesen Fällen wäre bereits kein Antrag möglich (bei einer Umstellung bis zum Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs, s. auch Anm. 25 f.) oder würde (zeitlich unbefristet) zu einem Untergang eines bestehenden Verlustvortrags führen. Darüber hinaus nennt Abs. 1 Satz 1 zwei Beobachtungszeiträume, zum einen den hier relevanten Beobachtungszeitraum I für den gleichgebliebenen Geschäftsbetrieb und zum anderen einen hierauf aufbauenden Beobachtungszeitraum II für die Relevanz des Abs. 2 (s. Anm. 26).

Maßgeblichkeit des Veranlagungszeitraums und nicht des Wirtschaftsjahres: Die Vorschrift stellt entgegen § 8c auf VZ und nicht auf Wj. ab (s. dazu auch Anm. 15 aE). Die Einfügung eines Rumpf-Wj. hat daher auf den Beginn des Beobachtungszeitraums keinen Einfluss und kann folglich nicht gestalterisch genutzt werden (s. Beispiele bei SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [8]; aA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 58 [6/2017]).

Beginn: Der gleichgebliebene Geschäftsbetrieb muss gem. Abs. 1 Satz 1 seit Gründung der Körperschaft oder zumindest seit Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht, bestehen. Am Wortlaut wird deutlich, dass Abs. 1 Satz 1 grds. auf den Gründungszeitpunkt abstellen will, im Ausnahmefall (bei bereits länger bestehenden Körperschaften) aber auch die letzten drei VZ als ausreichend erachtet. Der Beobachtungszeitraum I (und II, s. Anm. 26) beginnt daher im „jüngsten“ der beiden *Zeitpunkte* (dem kürzeren der beiden *Zeiträume*), was an der Formulierung „oder zumindest seit“ deutlich wird.

► *Gründung:* Der Gründungszeitpunkt bezieht sich uE auf den Zeitpunkt des formgültigen Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags, weil mit der dann entstehenden sog. Vorgesellschaft die KStPflicht beginnt (ebenso SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 54; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 10 [1/2017]; im Erg. auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11]) und von § 8c erfasste Verluste entstehen können (s. allg. § 1 Anm. 69 mwN). Nicht maßgeblich ist bereits der vorherige Entschluss zur Gründung einer juristischen Person, weil die sog. Vorgründungsgesellschaft nur estpfl. Einkünfte erzielt (s. § 1 Anm. 69).

► *Dritter Veranlagungszeitraum:* Der „Veranlagungszeitraum nach Satz 5“ bezieht sich auf den VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat. Für die Berechnung des maßgeblichen Beginns ist das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerb um drei zu verringern (zB 2017 \cdot 3 = 2014), wobei keine taggenaue Berechnung erfolgt, sondern für den Beginn stets auf den 1. Januar des entsprechenden VZ abzustellen ist. Ist nicht der Gründungszeitpunkt maßgeblich, kann der Beobachtungszeitraum I hier drei bis vier Zeitjahre betragen, je nachdem, ob der schädliche Beteiligungserwerb am Anfang oder Ende eines VZ stattgefunden hat.

Ende: Der Beobachtungszeitraum I für den gleichgebliebenen Geschäftsbetrieb endet nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (zust. HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 59 [6/2017]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 56; ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [36]; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 14 und 16 [1/2017]; DÖRR/REISICH/PLUM, NWB 2017, 496 [500]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 59 [7/2017]; aA LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 229 [2/2017]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20337]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [282]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11], die abw. vom Wortlaut einen Zeitraum bis zum 31. Dezember annehmen). Auch der Gesetzgeber wollte ausdrücklich nur die Schädlichkeit der in Abs. 2 genannten Tatbestände auf den 31. Dezember ausweiten (BTDrucks. 18/10495, 14). Gleichwohl dürfte sich hieraus kein Gestaltungsspielraum ergeben, da eine Geschäftsbetriebsumstellung einen Tatbestand des Abs. 2 erfüllt (s. Anm. 57) und damit ebenfalls zu einer Nichtanwendung von § 8d führen würde (s. Anm. 25).

e) Kein Ereignis iSv. Abs. 2

25 aa) Schädliche Ereignisse

Abs. 1 Satz 1 erfordert zuletzt, dass „in diesem Zeitraum, bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis iSv. Abs. 2 stattgefunden hat.“ Anderenfalls ist ein Antrag auf Nichtanwendung von § 8c nicht möglich (aA wohl GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rn. 880). Hiermit soll verhindert werden, dass nach einem schädlichen

Beteiligungserwerb und einer Option zur Anwendung von Abs. 1 Satz 1 der Eintritt eines Ereignisses iSv. Abs. 2 bis zum Schluss des gleichen VZ keine Auswirkung hat, da der fortführungsgebundene Verlustvortrag erst zum Schluss des VZ festgestellt wird (BTDrucks. 18/10495, 14). Innerhalb des Beobachtungszeitraums II (s. Anm. 26) dürfen daher keine in Abs. 2 genannten Ereignisse (s. dazu Anm. 51 und 55 ff.) eintreten. Davor ist dies unschädlich. Nach Ablauf führt es zu einem Untergang eines bestehenden fortführungsgebundenen Verlustvortrags (s. Anm. 50).

bb) Beobachtungszeitraum II

26

Neben dem Beobachtungszeitraum I (s. Anm. 24), der mit dem schädlichen Beteiligungserwerb endet, enthält Abs. 1 Satz 1 einen weiteren Beobachtungszeitraum II, der im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens (BTDrucks. 18/10495, 14) zusätzlich in das Gesetz aufgenommen wurde (M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 59 [7/2017], unterscheidet begrifflich einen „vorlaufenden“ und „nachlaufenden“ Beobachtungszeitraum). Dieser Beobachtungszeitraum II hat ausschließlich Relevanz für das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Tatbestände des Abs. 2. Er beginnt wie der Beobachtungszeitraum I mit der Gründung der Körperschaft bzw. mit dem Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht. Er endet mit Ablauf des VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat (31. Dezember 24:00 Uhr). Der Beobachtungszeitraum II ist daher mindestens immer genauso lang wie der Beobachtungszeitraum I (schädlicher Beteiligungserwerb findet auf das Ende des VZ statt) oder länger als dieser.

3. Rechtsfolge

27

In seiner Rechtsfolge suspendiert Abs. 1 Satz 1 die Anwendung von § 8c in Gänze („§ 8c ist ... nicht anzuwenden ...“; aA GÄNSLER, WPg 2017, 534 [535]).

Verlusterhalt: Es bleiben sämtliche vom (anteiligen) Untergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 erfassten Verluste (s. dazu § 8c Anm. 33) erhalten. Dies betrifft den verbleibenden kstl. Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 EStG, den verbleibenden gewstl. Verlustvortrag iSd. § 10a GewStG, einen Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sowie die speziellen Verlustvorträge der Einzelschriften (s. hierzu Anm. 15 ff.).

Stille-Reserven-Klausel: Die Nichtanwendung von § 8c führt auch dazu, dass die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. nicht zur Anwendung kommen kann. Reichen also die stillen Reserven iSd. § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. nicht aus, um die vom Untergang bedrohten Verluste zu erhalten, können die verbleibenden Verluste nicht zusätzlich im Rahmen von § 8d vorgetragen werden.

III. Ausnahmen (Abs. 1 Satz 2)

1. Altverluste (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

a) Tatbestandsvoraussetzungen

28 aa) Regelungsinhalt und Zweck

Gemäß Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 gilt Abs. 1 Satz 1 nicht für Verluste aus der Zeit vor einer Ein- oder Ruhendstellung (s. zum Begriff Anm. 29f.) des Geschäftsbetriebs. Hiermit will der Gesetzgeber die Nutzung von Verlustvorträgen sog. Mantelgesellschaften verhindern, die sich (bei einem entsprechenden Planungshorizont) einen mit § 8d konformen Geschäftsbetrieb für die Zukunft aufbauen und ihre Verluste wieder nutzen könnten (s. ausführl. Anm. 14).

Zeitliche Anwendung: Die Ausnahme ist gem. § 34 Abs. 6a Satz 2 nur auf Ein- und Ruhendstellungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen (aA DÖRR/REISCH/PLUM, NWB 2017, 496 [503]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2985], die keine zeitliche Begrenzung für diese Ausnahme sehen). Für vorherige Ein- und Ruhendstellungen schließt § 34 Abs. 6a Satz 1 bereits generell eine Anwendung von § 8d aus (s. Anm. 14). Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 hat aufgrund des dreijährigen Kontinuitätsanfordernisses des Abs. 1 Satz 1 daher erstmals im VZ 2020 eine Bedeutung.

Beispiel: Eine Ein- oder Ruhendstellung im VZ 2016 erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, § 34 Abs. 6a Satz 2. Die bis dahin entstandenen Verluste können nicht mehr in das System von § 8d importiert werden. Wird der Geschäftsbetrieb nach der Ein- oder Ruhendstellung fortgeführt, kann aufgrund des dreijährigen Kontinuitätsanfordernisses des Abs. 1 Satz 1 frühestens bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im VZ 2020 wieder ein Antrag auf Anwendung von § 8d gestellt werden. Wenn der Geschäftsbetrieb im Laufe des VZ 2016 ein- oder ruhendgestellt wird, beginnt der nächste Beobachtungszeitraum erst wieder am 1.1.2017, sodass erst bei einem schädlichen Beteiligungserwerbs im VZ 2020 das dreijährige Kontinuitätsanfordernis wieder erfüllt ist.

29 bb) Einstellung des Geschäftsbetriebs

Was unter einer „Einstellung“ zu verstehen ist, definiert das Gesetz nicht. Es handelt sich um einen estl. Begriff, weshalb auch der Gesetzgeber für dessen Auslegung ausdrücklich auf die estl. Grundsätze der Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG verweist (BRDrucks. 544/16, 8). Auch die Einstellung nur eines Geschäftsbetriebs führt uE in Ermangelung eines anderslautenden Wortlauts zur Nichtanwendung von Abs. 1 Satz 1.

Vollständige Betriebsbeendigung erforderlich: Für eine Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG muss es ua. zu einer tatsächlichen Betriebsbeendigung kommen, wofür eine endgültige Einstellung des Betriebs erforderlich ist (s. ausführl. § 16 EStG Anm. 505). Dies erfolgt beispielsweise durch den Verkauf aller wesentlichen Betriebsgrundlagen oder deren Überführung in das PV (STAHL in KORN, § 16 EStG Rn. 234 [8/2012]). Bei Körperschaften hat eine solche Überführung auf Gesellschaftsebene eine vGA zur Folge.

Auflösungs- oder Liquidationsbeschluss: Dieser kann als lediglich formaler Bestandteil der Abwicklung einer Körperschaft noch nicht zu einer Einstellung iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 führen. Auch wenn der entsprechende Beschluss letztlich auf die Einstellung des Geschäftsbetriebs gerichtet ist, kann er nach dem Wortlaut der Norm eben auch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Einstellung schädlich sein (gA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 68 [6/2017];

KENK, BB 2016, 2844 [2846]; aA LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 54 [1/2017]). Nur dies führt zu einem sachgerechten Erg., wenn beispielsweise der Auflösungsbeschluss vor Aufnahme von tatsächlichen Auflösungshandlungen widerrufen wird.

Nur noch unwesentliche Tätigkeit: Der Gesetzgeber will darüber hinaus bereits einen schrumpfenden Geschäftsbetrieb als Einstellung iSv. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und damit wohl auch iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 qualifizieren, sobald er nur noch „unwesentlich“ ist. Ist die Gesellschaft indes weiterhin „wirtschaftlich aktiv“, soll dies unschädlich sein, sofern die verbleibende Tätigkeit weiterhin „ins Gewicht“ fällt (BTDrucks. 544/16, 9). Dies wurde im Wortlaut der Vorschrift nicht umgesetzt (zust. FÖRSTER/VON CÖLLN, DSStR 2017, 8 [12]; krit. ebenfalls MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20338]; s. auch H 16 Abs. 2 EStH 2016) und ist auch nicht mit der Systematik von § 8d vereinbar, wenn hierfür auf quantitative Größen abgestellt werden soll, die bei § 8d keine Bedeutung haben (s. Anm. 40). Dies würde darüber hinaus auch zu unsachgemäßen Erg. führen, beispielsweise bei der Schädlichkeit eines krisenbedingten Umsatzrückgangs auf 5 bis 10 % trotz Fortführung desselben Geschäftsbetriebs. Unabhängig davon sollte zumindest nicht der ursprüngliche Geschäftsbetrieb für die Vergleichsbetrachtung maßgeblich sein (so aber LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 56 [1/2017]), weil uE richtigerweise nicht die strukturell reduzierte Tätigkeit maßgeblich sein sollte, sondern beispielsweise nur die „abrupt“ eingestellte.

Einstellungsgleiche Sachverhalte: Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erfordert nicht, dass die Einstellung bei der Verlustkörperschaft selbst erfolgen muss. Weil nach dem Gesamtkonzept von § 8d aber nur für die identische Körperschaft eine Verlustverrechnung möglich sein soll, ist uE auch die Fortführung des Geschäftsbetriebs bei einer anderen Körperschaft als fortführungsschädlich anzusehen, da die Verlustkörperschaft den Geschäftsbetrieb selbst nicht fortführt oder fortgeführt hat.

► *Umstrukturierungen*, die zum Untergang der Gesellschaft mit einem Verlustvortrag iSd. § 8d führen (zB Verschmelzungen) sind uE als einstellungsgleicher Sachverhalt fortführungsschädlich (grds. auch FELDGEN, StuB 2017, 51 [54]). Teilvermögensübertragungen, bei denen die Gesellschaft mit einem Verlustvortrag iSd. § 8d erhalten bleibt (zB bei Spaltungen bzw. Ausgliederungen/Einbringungen), sind dann fortführungsschädlich, wenn sich durch den Vorgang der Geschäftsbetrieb wesentlich ändert (s. dazu Anm. 23).

cc) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs

30

Neben der Einstellung des Geschäftsbetriebs führt auch dessen Ruhendstellung nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zur Nichtanwendung von Abs. 1 Satz 1 für Verluste der Körperschaft, die bis zu diesem Zeitpunkt erwirtschaftet wurden. Der angenommenen Schädlichkeit für die Antragstellung liegt die gesetzgeberische Vorstellung zugrunde, dass die Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs eine gewisse wirtschaftliche Nähe zu dessen Einstellung aufweist. Was unter einer „Ruhendstellung“ zu verstehen ist, definiert das Gesetz dabei jedoch nicht. Es handelt sich um einen estl. Begriff, weil die Betriebsverpachtung als sog. ruhender Gewerbebetrieb qualifiziert wird, der nicht zu einer Betriebsaufgabe führt und daher nicht die Begünstigung nach § 16 Abs. 4 EStG ermöglicht. Nach Auffassung des Gesetzgebers führt aber die Verpachtung des Geschäftsbetriebs zu einer Ruhendstellung iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (BRDrucks. 544/16, 9) und damit wohl auch iSv. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1.

Maßgeblichkeit der einkommensteuerlichen Begrifflichkeit: Für die Erkennung eines ruhenden Geschäftsbetriebs ist uE auf die Auslegung der sog. Betriebsunterbrechung in § 16 Abs. 3b EStG zurückzugreifen. Sie ist zu bejahen, wenn bei der Einstellung derwerbenden Tätigkeit die Absicht besteht, den Betrieb fortzuführen, und die zurückbehaltenen WG es erlauben, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen (§ 16 EStG Anm. 655 ff.).

Stellungnahme: Ein sachlicher Grund für die Schädlichkeit der Ruhendstellung ist uE nicht ersichtlich (krit. auch DÖRR/REISISCH/PLUM, NWB 2017, 496 [504]; MOSER/WITT, DStZ 2017, 235 [237]). Nach Auffassung des Gesetzgebers fordert das Gesetz vom Stpfl., „dass er den Geschäftsbetrieb ... ununterbrochen fortführt“ (BRDrucks. 544/16, 9). An welcher Stelle § 8d jedoch eine ununterbrochene Tätigkeit fordert, ist nicht ersichtlich. Vielmehr läuft die Betriebsunterbrechung dem Sinn und Zweck von § 8d nicht zuwider, wenn nach der Unterbrechung der bisherige Geschäftsbetrieb fortgeführt wird.

31 b) Rechtsfolge

Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ordnet an, dass die Verluste aus der Zeit vor der Ein- oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs nicht über Abs. 1 Satz 1 erhalten werden können. Es unterbleibt somit für diese Verluste die Suspendierung von § 8c. Für Verluste, die aus der Zeit der Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs resultieren, ist die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 hingegen nicht ausgeschlossen. Hier ist eine Antragstellung nach Abs. 1 Satz 1 bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen weiterhin möglich.

Erfasste Verlustpositionen: Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bezieht sich allg. auf „Verluste“, sodass für sämtliche Verlustpositionen, die vom Untergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 bedroht sind, ein Erhalt über Abs. 1 Satz 1 nicht möglich ist, auch wenn für Zwecke des § 8d im Weiteren nur der verbleibende Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 EStG eine Rolle spielt (s. hierfür Anm. 43; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 81).

Taggenaue Betrachtung erfordert eine Verlustaufteilung: Im Zeitpunkt der Ein- oder Ruhendstellung sind die für § 8d nicht mehr nutzbaren Verluste zu bestimmen. Dies erfolgt uE bestenfalls durch die Aufstellung einer Zwischenbilanz oder durch die Buchführung, hilfsweise per zeitanteiliger Aufteilung des Jahresergebnisses. Ob nur einer von mehreren Geschäftsbetrieben iSd. Abs. 1 Satz 3 ein- oder ruhendgestellt wird, ist uE irrelevant, weil § 8d nicht geschäftsbetriebsbezogen ausgestaltet ist, also auch die Ein- oder Ruhendstellung nur eines (Teil-)Geschäftsbetriebs dazu führt, dass sämtliche Verluste der Körperschaft in diesem Zeitpunkt nicht mehr nutzbar sind (aA ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2985]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [284]). Schließlich führt auch die Einstellung nur eines (Teil-)Geschäftsbetriebs bei Abs. 2 Satz 1 zum Untergang des gesamten fortführungsgebundenen Verlustvortrags (s. dazu Anm. 52).

2. Organträger und Mitunternehmerbeteiligungen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

32 a) Tatbestandsvoraussetzungen

Nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 gilt Abs. 1 Satz 1 nicht, wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten VZ, der dem VZ nach Abs. 1 Satz 5 vorangeht (gemeint ist der VZ, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt), OT einer oder an einer Mit-

unternehmenschaft beteiligt ist. Die Körperschaft darf also zu Beginn des Beobachtungszeitraums I (s. Anm. 24) kein OT iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. dazu § 14 Anm. 153 ff.) oder Mitunternehmer (s. hierzu Anm. 59) sein. Erfasst werden nur Bestandsfälle, weshalb die Aufgabe einer OT-Stellung oder Mitunternehmerbeteiligung vor Beginn des Beobachtungszeitraums I unschädlich ist. Weil die erstmalige OT-Stellung oder Beteiligung an einer Mitunternehmenschaft während des Beobachtungszeitraums II (s. hierzu Anm. 26) bereits einen Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 bzw. 5 erfüllt und bereits über Abs. 1 Satz 1 eine Anwendung von § 8d verhindert (s. Anm. 25; aA FERDINAND, BB 2017, 87 [89]), sollen die Bestandsfälle aus „Gleichbehandlungsgründen“ (BTDDrucks. 18/10495, 14) schädlich sein. Richtigerweise wären bestehende Organschaftsfälle oder mitunternehmerische Beteiligungen anderenfalls nicht ausgeschlossen (s. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [11]). Die gewählte Regelung hat jedoch eine überschießende Wirkung, da die dreijährige Vorfrist eine kurzfristige Aufgabe der OT-Stellung oder Mitunternehmerbeteiligung zur Schaffung der Voraussetzungen für einen Antrag iSd. § 8d verhindert. Dies lässt sich auch nicht mit einer Missbrauchsvermeidung rechtfertigen, weil auch durch eine kurzfristige Aufgabe die Verlagerung von Ertragspotential auf die Verlustkörperschaft ausgeschlossen werden würde (FÖRSTER, Stbg 11/2016, M1).

In- oder ausländische Mitunternehmenschaft: Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 differenziert nicht danach, ob die Mitunternehmerstellung bei einer in- oder ausländ. PersGes. zu Beginn des Beobachtungszeitraums I bestand. Nach dem Wortlaut der Norm erfüllen mithin grds. beide Sachverhaltsvarianten den Tatbestand des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2. Die Mitunternehmerstellung bei einer ausländ. Mitunternehmenschaft sollte jedoch vor dem Hintergrund des Zwecks der Regelung, Ergebnisbeiträge von anderen Geschäftsbetrieben als demjenigen, der den Verlust verursacht hat, für die weitere Verlustnutzung unbeachtlich zu lassen (Verlustnutzung bei Kontinuität des Geschäftsbetriebs, vgl. BTDDrucks. 18/9986, 12), unschädlich sein, wenn die Gewinn oder Verlustbeteiligung nach einem DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt war (ebenso FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1087]; DÖRR/REISISCH/PLUM, NWB 2017, 573 [577]). Wird die Freistellung jedoch über § 20 Abs. 2 AStG versagt, sollte der Tatbestand des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 wieder als erfüllt angesehen werden. Dieses Erg. gebietet auch der Vergleich einer Direktinvestition über eine BS. Vielfach sind deutsche Unternehmen gezwungen, ihr ausländ. Engagement gemeinsam mit einem lokalen Partner zu betreiben. Diesen Unternehmen bliebe der Antrag nach Abs. 1 Satz 1 verwehrt, ohne dass hierfür ein sachlicher Rechtfertigungsgrund zu erkennen wäre. Entscheidend sollte ausschließlich sein, ob aus Sicht der Verlustkörperschaft weiterhin von einer Betätigung auszugehen ist, die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht iSd. Abs. 1 Satz 3 getragen wird (s. hierzu Anm. 34 ff.).

Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Mitunternehmenschaft: Schädlich ist nur eine unmittelbare Beteiligung an einer Mitunternehmenschaft, sodass eine über eine nicht organschaftlich verbundene Tochter-KapGes. gehaltene Beteiligung grds. unschädlich ist (ebenso LEIBNER/DÖTSCHE in DPM, § 8d Rn. 69 [1/2017]; BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2189]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [12]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [290]).

Beteiligungshöhe an der Mitunternehmenschaft: Die Beteiligungshöhe hat keine Bedeutung, sodass auch Kleinstbeteiligungen schädlich sind. Dies ist gerechtfertigt, um die Verlustverrechnung mit verschiedenen Geschäftsbetrieben zu verhindern. Eine Wesentlichkeitsschwelle (hierfür plädieren FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1087]) wäre wünschenswert, würde aber die Regelung ver-

komplizieren und der ökonomisch sinnvollen Weiterentwicklung des Geschäftsbetriebs (bei einer kleinen Beteiligungsgrenze) uE nicht weiterhelfen.

Vermögensverwaltende Personengesellschaft: Die Beteiligung an einer PersGes., die nicht als Mitunternehmerschaft qualifiziert, ist nicht von Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 erfasst. Die PersGes. darf also keine Einkünfte nach § 13, § 15 oder § 18 EStG beziehen, wobei Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei Körperschaften allerdings nur ausnahmsweise vorkommen können (s. hierzu § 18 EStG Anm. 5).

Beteiligung an einer Treuhand-KG: Ist die Verlustkörperschaft zivilrechtl. Gesellschafter einer PersGes. ohne gleichzeitig die Mitunternehmerstellung einzunehmen, wie dies zB beim sog. Treuhandkommanditisten im Rahmen einer sog. Treuhand-KG (Ein-Unternehmer-PersGes., s. hierzu BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751) der Fall ist, ist Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 mangels Mitunternehmerstellung nicht erfüllt. Entsprechendes gilt für den Komplementär der Ein-Unternehmer-PersGes. Mangels zweitem stl. Mitunternehmer ist er ebenfalls nicht Mitunternehmer, sondern Unternehmer des Betriebs. Die WG des Gesamthandsvermögens werden ihm gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Rahmen der Bruchteilsbetrachtung zugerechnet und in seiner StBil. erfasst. Der Komplementär ist folglich der alleinige Träger des Unternehmens der Treuhand-KG, sodass diese Konstellation für Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ebenfalls unbeachtlich ist.

KGaA: Die Komplementär-Beteiligung an einer KGaA ist unschädlich, weil der Komplementär kein Mitunternehmer ist (s. § 15 EStG Anm. 901 mwN). Aus diesem Grund würde sich hier sogar eine gewerbliche Tätigkeit, die den bisherigen Geschäftsbetrieb nicht ergänzt und fördert, in einer KGaA verwirklichen lassen. Die aus dem pHG-Anteil zugerechneten Gewinnanteile können dann mit einem Verlustvortrag iSd. § 8d verrechnet werden (s. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [13]).

Nichtanerkennung der Organschaft: Bei einer sog. verunglückten Organschaft wird die Anwendung von § 8d rückwirkend wieder eröffnet (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 20 [1/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 73 [6/2017]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [12]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1088), wenn das Organschaftsverhältnis rückwirkend auf den Beginn des Beobachtungszeitraums I als nicht bestehend anzusehen ist. Verfahrensrechtlich liegt insoweit ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor. Daher ist in diesen Fällen auch noch eine erstmalige Antragsausübung möglich, die im Rahmen einer berechtigten StErklärung zu erfolgen hat (s. hierzu ausführl. Anm. 41; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 53 [11/2017]).

33 b) Rechtsfolge

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 vor, gilt Abs. 1 Satz 1 nicht. Die Suspendierung des § 8c findet folglich für sämtliche Verlustpositionen der Körperschaft nicht statt. Die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 unterscheiden sich somit von denen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (zu diesen s. Anm. 31) dahingehend, dass Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 zu einer vollständigen Versagung der Anwendung von Abs. 1 Satz 1 führt, wohingegen Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nur eine bestimmte Teilmenge erfasst.

IV. Bestimmung des Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Satz 3)

1. Regelungsinhalt

34

Zentraler Anknüpfungspunkt von § 8d ist der Geschäftsbetrieb der Körperschaft. Abs. 1 Satz 3 stellt dabei die Rahmenbedingungen zu dessen Bestimmung auf, ohne diesen jedoch zu definieren (zust. STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20178]; glA auch M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 10 [7/2017]; aA NIEMEYER/LEMMEN, DStZ 2017, 679 [684]; KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2017, 1289 [1294]). Abs. 1 Satz 3 hat somit Relevanz für die Auslegung des Geschäftsbetriebs im Rahmen von Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2. Hiernach umfasst dieser die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen (s. Anm. 37), nachhaltigen (s. Anm. 36), sich gegenseitig ergänzenden und fördernden (s. Anm. 38) Betätigungen (s. Anm. 35) der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen (s. Anm. 40) in einer Gesamtbetrachtung (s. Anm. 39). Dabei ist im Wesentlichen zunächst Abs. 1 Satz 4 im Rahmen einer nicht abschließenden Aufzählung („insbesondere“) zu entnehmen, welche Merkmale bei der Bestimmung des Geschäftsbetriebs zu berücksichtigen sind. Ob diese Tätigkeiten einen einheitlichen oder mehrere getrennte Geschäftsbetriebe darstellen, ist sodann anhand von Abs. 1 Satz 3 zu beurteilen.

Normspezifischer Begriff: Der Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3 ist normspezifisch auszulegen (glA NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [285]; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 35 [1/2017]) und nur teilweise mit bisherigen Definitionen für eine stl. relevante Tätigkeitsabgrenzung vergleichbar. Mögliche Abgrenzungsprobleme haben aufgrund der eigenständigen Beschreibung uE keine besondere Bedeutung (aA wohl LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 35 [1/2017]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2986]). Es kann beispielsweise kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd. § 14 AO vorliegen, aber ein Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3. Gerade der bezüglich anderer Vorschriften ausführliche Wortlaut von Abs. 1 Sätze 3 und 4 erleichtert uE sogar – insoweit – die Rechtsanwendung. Ferner ist aus der Verwendung der Begrifflichkeit „Geschäftsbetrieb“ nicht abzuleiten, dass die Körperschaft auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb generieren muss, um in den sachlichen Geltungsbereich der Vorschrift zu gelangen (s. hierzu auch Anm. 11). Dementsprechend unterhalten zB auch Körperschaften, die Einkünfte aus VuV erzielen, einen Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3. Entsprechendes gilt für Körperschaften, deren Einkünfte lediglich aufgrund der Fiktion des § 8 Abs. 2 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten.

► *Der „einggerichtete“ Geschäftsbetrieb iSd. § 8 Abs. 1 AStG* dient bereits nicht zur Tätigkeitsabgrenzung, sondern bezieht sich auf die „innere Organisation“ der ausländ. Gesellschaft (vgl. LEHFELDT in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 8 AStG Rn. 29 [9/2016]), also die Frage einer dort vorhandenen wirtschaftlichen Substanz (nach DREBLER/ROGALL, DB 2016, 2375 [2377]), seien die Begriffe indes „kaum zu differenzieren“).

► *Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb iSd. § 14 AO* dient zur Abgrenzung einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, die bei § 8d hingegen als Geschäftsbetrieb zu qualifizieren wäre (s. Anm. 35).

► *Der Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 EStG* wird lediglich im Hinblick auf die Nachhaltigkeit (Anm. 36) und die „Betätigung“ (Anm. 35) in ähnlicher Weise wie der Geschäftsbetrieb des § 8d bestimmt. Das Kriterium der Selbständigkeit

ist bei § 8d hingegen irrelevant, weil es zur Abgrenzung von Tätigkeiten iSd. § 19 EStG herangezogen wird (§ 15 EStG Anm. 1030). Gleiches gilt für eine Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr (§ 15 EStG Anm. 1050) und die Abgrenzung zu verschiedenen Einkunftsarten (§ 15 EStG Anm. 1071) bzw. der reinen Vermögensverwaltung (Anm. 35). Auch die Voraussetzung einer Gewinnerzielungsabsicht ist nicht vergleichbar (Anm. 37).

► *Die Zusammenfassung von Gewerbebetrieben iSd. § 2 GewStG* weist ebenfalls viele Gemeinsamkeiten zum Geschäftsbetrieb des § 8d auf. Jedoch ist ein organisatorischer und finanzieller Zusammenhang verschiedener Tätigkeiten bei § 8d irrelevant (s. Anm. 38). Aus diesem Grund kann nicht davon gesprochen werden, dass die für § 10a GewStG erforderliche „Unternehmensidentität“ nunmehr bei § 8d anzuwenden wäre (so aber FELDGEN, StuB 2016, 742 [743]), sie knüpft lediglich hieran an (s. BTDrucks. 18/10495).

► *Der Betrieb gewerblicher Art iSd. § 4 Abs. 1 KStG* weist Parallelen zum Geschäftsbetrieb des § 8d auf. Eine organisatorische Verselbständigung ist hier ebenfalls nicht erforderlich, allerdings eine „funktionelle Einheit“ (s. § 4 Anm. 22 mwN), die jedoch regelmäßig auch bei einem Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3 vorliegen wird. Die Tätigkeit eines BgA muss zwar nachhaltig (s. Anm. 36; § 4 Anm. 23), zusätzlich aber auch erwerbswirtschaftlich sein (s. § 4 Anm. 24). Vermögensverwaltende Tätigkeiten werden hier – im Unterschied zu § 8d (s. Anm. 35) – also nicht erfasst.

► *Der Teilbetrieb* wird uE oftmals einen Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3 darstellen, allerdings bestehen auch hier normenspezifische Unterschiede. So ist beispielsweise für Abs. 1 Satz 3 nicht erforderlich, dass es sich um eine organisatorisch eigenständige Tätigkeit handelt (auch wenn sie wohl regelmäßig zu bejahen sein wird).

Mehrere Geschäftsbetriebe: Aus dem Wortlaut („Ein Geschäftsbetrieb umfasst die ...“) folgt, dass Körperschaften mehrere Geschäftsbetriebe iSv. Abs. 1 Satz 3 aufweisen können (glA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 54 [6/2017]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [286]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20335]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11]; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 39 [1/2017]; ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [37]; aA BAKEBERG/KRÜGER, BB 2967 [2969]; BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2186.f.]; KENK, BB 2016, 2844 [2846]). Wäre dem nicht so, würde uE das Merkmal einer Zusammenfassung verschiedener Betätigungen (s. dazu Anm. 38) zu einem einheitlichen Geschäftsbetrieb keinen Sinn ergeben. Ob mehrere Geschäftsbetriebe bestehen, kann Auswirkungen auf die Antragsstellung haben (s. dazu Anm. 23).

35 2. Betätigung

Gemeint ist die Tätigkeit der Körperschaft. Erfasst wird jede erdenkliche Betätigung unabhängig davon, unter welche Einkunftsart die aus der Tätigkeit erlösten Einkünfte fallen (s. hierzu Anm. 34 unter „Normspezifischer Begriff“). Sie muss nicht aus einem aktiven Tun, sondern kann auch aus einem Dulden oder Unterlassen bestehen. Nicht erforderlich ist eine „wirtschaftliche“ oder „unternehmerische“ Betätigung, weshalb uE auch eine Vermögensverwaltung iSd. § 14 AO als Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3 zu qualifizieren ist (glA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 53 [6/2017]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20336]), aA aufgrund der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 97).

3. Nachhaltig

36

Das Merkmal ist uE entsprechend demjenigen in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG auszulegen (zust. LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 36 [1/2017]), da dort – zur Abgrenzung eines Gewerbebetriebs – ebenfalls auf eine nachhaltige Betätigung abgestellt wird. Es dient vor allem bei natürlichen Personen zur Abgrenzung einer gewerblichen Tätigkeit vom Bereich der privaten Vermögensverwaltung, insbes. von einer gelegentlichen Tätigkeit iSv. §§ 22, 23 EStG (s. dazu § 15 EStG Anm. 1040). In diesem Sinne ist eine Betätigung nachhaltig, wenn objektiv (in tatsächlicher Hinsicht) eine wiederholende oder zumindest eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit vorliegt (vgl. ausführl. § 15 EStG Anm. 1040). Einmalige und nicht auf eine Wiederholung angelegte Betätigungen sind nicht idS nachhaltig und haben demnach für Zwecke des § 8d keine Bedeutung, sodass sie bei der Bestimmung des Geschäftsbetriebs und dessen Veränderung (s. Anm. 23) folglich auch nicht zu berücksichtigen sind (aA womöglich M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 21 [7/2017]). Nicht nachhaltig sind insbes. vor allem jene Betätigungen, deren Erträge handelsrechtl. als außerordentlicher Ertrag zu qualifizieren sind.

Beispiele: Handelt es sich nicht um die eigentliche Tätigkeit der Gesellschaft, wäre beispielsweise der Verkauf von Betriebsteilen, Zweigstellen oder Niederlassungen oder Geschäftsstellen, der Verkauf von Beteiligungen oder auch der Verkauf von Betriebsgrundstücken nicht als nachhaltige Tätigkeit zu qualifizieren.

Vermögensverwaltende Tätigkeiten: Das Tatbestandsmerkmal „nachhaltig“ ist im Kontext der Norm allerdings so auszulegen, dass Körperschaften mit Einkünften aus vermögensverwaltender Tätigkeit nicht vom Anwendungsbereich der Norm ausgeschlossen werden.

4. Einheitliche Gewinnerzielungsabsicht

37

Als ein Geschäftsbetrieb sind nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 3 auch die von einer „einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht“ getragenen Betätigungen der Körperschaft zu qualifizieren. Es soll wohl dauerdefizitäre Betätigungen von einer Anwendung des § 8d ausschließen (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 36 [1/2017]). Der Gesetzgeber verweist für die Auslegung des Merkmals auf die Rspr. des BFH zur „Segmentierung bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht“ (BTDrucks. 18/10495, 11), wonach die ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit einer gemischt tätigen PersGes. – trotz Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 EStG – stl. unbeachtlich ist (vgl. BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 [205]). Gemeint sind Fälle, in denen die jeweilige Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren wäre (vgl. hierzu BERZ, DStR 1997, 358; KORN, KÖSDI 1997, 10951). Diese Aufteilung wird nach der vorgenannten BFH-Rspr. nicht vorgenommen, wenn es sich um eine der Haupttätigkeit des Gewerbebetriebs dienende Hilfs- oder Nebentätigkeit handelt (so auch BTDrucks. 18/10495, 11).

Gewinnerzielungsabsicht meint die Absicht, positive Einkünfte zu erwirtschaften. Das Merkmal dient für gewöhnlich zur Abgrenzung einer nicht gewstpfl. Vermögensverwaltung bei § 15 Abs. 2 EStG. Sie hat im KStRecht keine Bedeutung, da zumindest inländ. KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre haben (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, mwN). Bei Gesellschaften, die defizitäre Geschäfte im Interesse eines Gesellschafters tätigen, stellt der Gewinnverzicht eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 der KapGes. dar, die

beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslöst. Die Gewinnerzielungsabsicht wird bei unbeschränkt stpfl. KapGes. (iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3) daher per se unterstellt. Zudem wird auf eine „einheitliche“ Gewinnerzielungsabsicht abgestellt, weshalb für unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 nicht die Gewinnerzielungsabsicht für die Bestimmung des Geschäftsbetriebs gesondert zu prüfen ist (so aber *BAKEBERG/KRÜGER*, BB 2967 [2968]; wohl auch *SCHNITGER* in *SCHNITGER/FEHRENBACHER*, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 97), sondern deren Einheitlichkeit.

Einheitlichkeit: Zwar stellt Abs. 1 Satz 3 auf eine „einheitliche“ Gewinnerzielungsabsicht ab, jedoch unterscheidet sich diese für verschiedene Betätigungen nicht, da die Absicht, positive Einkünfte zu erzielen, stets die gleiche und einer „Vereinheitlichung“ nicht zugänglich ist (s. auch *M. FROTSCHER* in *FROTSCHER/DRÜEN*, § 8d Rn. 19 [7/2017]). Mit anderen Worten existieren keine „unterschiedlichen“ Gewinnerzielungsabsichten.

Stellungnahme: Das Merkmal der einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht ist uE mit dem Sinn und Zweck der Gesamtvorschrift nicht vereinbar. Solange die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft erhalten bleibt, ist kein Grund für den Ausschluss dauerdefizitärer Betätigungen ersichtlich (s. auch Anm. 23 „Stellungnahme“). Gleichwohl unabhängig von der Sinnhaftigkeit des Merkmals für Zwecke des § 8d wurde die vom Gesetzgeber gewünschte Auslegung nicht im Wortlaut der Norm umgesetzt, weil auf eine „einheitliche“ Gewinnerzielungsabsicht abgestellt wird, die eben keine Abgrenzung von Geschäftsbetrieben ermöglicht. Falls doch, wären uE die nach den estl. Grundsätzen als Liebhaberei zu qualifizierenden Betätigungen (s. dazu § 15 EStG Anm. 1045 ff.) bzw. Dauerverlustgeschäfte (zum Begriff s. § 8 Anm. 558) – wenn es sich nicht um Hilfs- oder Nebentätigkeiten handelt – nicht mit anderen Betätigungen zu einem Geschäftsbetrieb zusammenzufassen, würden aber dennoch eigene Geschäftsbetriebe iSv. Abs. 1 Satz 3 bilden.

38 5. Gegenseitige Ergänzung und Förderung

Sofern sich verschiedene Betätigungen gegenseitig ergänzen und fördern, sind sie nach Maßgabe von Abs. 1 Satz 3 als einheitlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren (nach *M. FROTSCHER* in *FROTSCHER/DRÜEN*, § 8d Rn. 22 [7/2017], hat das Merkmal keine Bedeutung). Hieran zeigt sich ein wesentlicher Unterschied zu § 2 GewStG, wo bereits eine starke Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Verflechtung verschiedener Betätigungen für eine Zusammenfassung ausreichend sein kann (vgl. *NÖCKER* in *LENSKI/STEINBERG*, § 2 GewStG Rn. 1481 [7/2014] mwN), für § 8d jedoch nicht (BTDrucks. 18/10495, 11). Grund für die hiervon abweichende Definition bei Abs. 1 Satz 3 ist uE, dass der Gesetzgeber wohl ausnahmslos nur die in wirtschaftlicher Hinsicht fortgeführte Aktivität begünstigen will. Wäre § 2 GewStG maßgebend, würde ein Verlufterhalt durch § 8d in deutlich mehr Fällen möglich sein.

Wirtschaftliche Ergänzung: Eine ergänzende und fördernde Betätigung bezieht sich bereits vom Wortlaut auf eine wirtschaftliche Ergänzung. Insoweit kann insbes. auf die Auslegung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ bei § 2 GewStG zurückgegriffen werden (vgl. hierzu *NÖCKER* in *LENSKI/STEINBERG*, § 2 GewStG Rn. 1481, 1489 ff. [7/2014]), teilweise aber auch auf die Zusammenfassung verschiedener BgA bei einer wirtschaftlichen Verflechtung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 (s. § 4 Anm. 83). Verschiedene Tätigkeiten sind nach diesen Grund-

sätzen stets dann zusammenzufassen, wenn sie sich gegenseitig unterstützen oder nur miteinander betrieben werden können (zB Hauptbetrieb und seine Zweigniederlassungen, Produktionsbetrieb und sein Verkaufsbetrieb), aber auch bei Verflechtungen „von einigem Gewicht“ (s. dazu § 4 Anm. 83). In allen anderen Fällen kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an. Auch verschiedene Teilbetriebe können einen Geschäftsbetrieb bilden (ebenso MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20335]; STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20178 f.]; BAKEBERG/KRÜGER, BB 2967 [2969]; DÖRR/REISISCH/PLUM, NWB 2017, 496 [502]). Nicht erforderlich ist, dass, für die Betätigungen eine einheitliche Einkommens- und Gewinnermittlung vorgenommen wird. Auch müssen die Betätigungen keine Gleichheit aufweisen (zB ein Tabakwareneinzelhandel mit Lotto- und Totoannahme; für die Zusammenfassung von Apotheke und Kosmetikstudio s. BFH v. 19.10.1982 – VIII R 149/81, BStBl. II 1983, 278; bei der Zusammenfassung von BgA im Rahmen von § 5 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ist die Gleichartigkeit hingegen tätigkeitsbezogen, s. § 4 Anm. 82). Entscheidend ist, dass Lieferanten- und Kundenkreise im Wesentlichen einheitlich sind (vgl. NÖCKER in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 1481 [7/2014]).

Beispiel: Der Geschäftsbetrieb iSv. Abs. 1 Satz 3 ist der Einzelhandel in eigenen Filialen. Wird dieser durch einen Online-Handel ergänzt, handelt es sich um eine gegenseitige Ergänzung und Förderung, die nicht zu einer Änderung des zuvor bestimmten Geschäftsbetriebs führt. Dies gilt selbst dann, wenn der Online-Handel den Einzelhandel ersetzt (so auch BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2188] mwN; zweifelnd NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [286]).

6. In einer Gesamtbetrachtung

39

Der Geschäftsbetrieb ist gem. Abs. 1 Satz 3 „in einer Gesamtbetrachtung“, also nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu bestimmen. Aus diesem Grund handelt es sich beim Begriff des Geschäftsbetriebs um einen Typusbegriff (zust. MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20335]), bei dem ein Teil der Merkmale fehlen oder schwächer ausgeprägt sein kann (s. allg. ENGLISH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rn. 53). Für Abs. 1 Satz 3 bedeutet dies, dass vor allem die in Abs. 1 Satz 4 (nicht abschließend) aufgezählten Merkmale nicht allesamt bzw. in gleicher Ausprägung vorliegen müssen (s. dazu Anm. 40). Einzelne Merkmale können mithin nicht oder nur schwächer ausgeprägt gegeben sein.

V. Qualitative Merkmale (Abs. 1 Satz 4)

40

Der Geschäftsbetrieb der Körperschaft, mithin deren wirtschaftliche Identität, ist nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 anhand qualitativer Merkmale zu bestimmen (krit. dazu FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1088]). Diese werden in Abs. 1 Satz 4 aufgezählt. Die Aufzählung selbst ist nicht abschließend (aA wohl KENK, BB 2016, 2844 [2846 f.]). Wesentliche Änderungen der Merkmale führen entweder dazu, dass bereits kein Antrag auf Anwendung von § 8d möglich ist (s. Anm. 23 unter „Nur wesentliche Veränderungen relevant“) oder ein fortführungsgewandelter Vortrag untergeht (s. Anm. 52 und 55 ff.).

Qualitative Merkmale sind nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 4 insbes. die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- oder Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der ArbN. Sie sind im Wege der wertenden Gesamtbetrachtung (s. hierzu Anm. 39) zu bewerten und zu gewichten, ob sie eine Veränderung des Geschäftsbetriebs zur Folge haben. Vor

dem Hintergrund der Relevanz der Merkmale ist eine entsprechende Dokumentation erforderlich (vgl. auch MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20340]). Die Aufzählung ist nicht abschließend, weshalb jede Gesellschaft – auch wenn keines der genannten Merkmale vorliegt – über einen Geschäftsbetrieb verfügt (glA STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20178]; zweifelnd ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2986]; KENK, BB 2016, 2844 [2846]; KORN, SteuK 2016, 399 [400]).

► *Angebote Dienstleistungen und Produkte* geben dem Geschäftsbetrieb üblicherweise das Gepräge. Aus diesen lässt sich ableiten, auf welchem Geschäftsfeld sich die Körperschaft betätigt, sodass dieses Merkmal wohl den stärksten Einfluss auf die Frage hat, ob eine Veränderung des Geschäftsbetriebs stattgefunden hat. Ungeachtet dessen kann aus Veränderungen in der angebotenen Waren- oder Dienstleistungspalette nicht pauschal auf eine Änderung oder Neuaufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs geschlossen werden. Hier muss immer noch die Frage nach der gegenseitigen Förderung und Ergänzung gestellt werden (s. dazu Anm. 38; so auch M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 32 [7/2017]).

► *Kunden- und Lieferantenkreis*: Die bedienten Kunden und die Lieferanten lassen uE keinen wesentlichen Rückschluss auf das Wesen und die Änderung eines Geschäftsbetriebs zu (ebenso SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 107; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rn. 88c; aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 36 [7/2017], in Bezug auf die Handelsstufe [Endkunde, Zwischenhändler, Großhändler]). Bedingt durch moderne Absatz- und Einkaufskanäle werden Unternehmen in der heutigen Zeit immer versuchen, den für ihren Geschäftszweck geeignetsten Weg zu beschreiten. Auch wird der Wechsel zwischen Einzel- und Großhändler sowie die zusätzliche Aufnahme einer Einzelhandelsaktivität zu einer Großhandelsaktivität wenig Aufschluss darüber geben, ob noch von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragene Betätigungen vorliegen, da sich Kunden- und Lieferantenkreis auch in diesen Konstellationen vielfach überlappen werden. Indiziell wird sich jedoch ableiten lassen, dass identische oder nur leicht modifizierte Kunden- und Lieferantenkreise den Geschäftsbetrieb nicht verändern. Der Umkehrschluss ist allerdings nicht pauschal möglich.

► *Bediente Märkte*: Auch Veränderungen in den bedienten Märkte werden heute wenig Aufschluss über das Wesen eines Geschäftsbetriebs geben. Um die Ertragskraft des Unternehmens auszubauen oder auch nur zu erhalten, wird der Unternehmer regelmäßig neue Absatzwege beschreiten müssen. So wird der Eintritt in den stationären Handel bei bisheriger ausschließlicher Onlineaktivität nicht oder nur in absoluten Ausnahmefällen die Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs darstellen. Auch hier wird jedoch davon auszugehen sein, dass das Bedienen eines identischen Marktes für das Bestehen einer von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen Betätigung iSd. Abs. 1 Satz 3 spricht (ebenso SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 108).

► *Qualifikation der Arbeitnehmer*: Die Qualifikation der beschäftigten ArbN beeinflusst das Produkt- und Dienstleistungsportfolio der Verlustkörperschaft. Dementsprechend kann der Abbau von niedriger qualifiziertem Personal bei gleichbleibendem Bestand der höher qualifizierten Mitarbeiter durchaus, aber nicht pauschal, Rückschlüsse auf die zukünftigen Leistungen zulassen (s. auch M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 43 ff. [7/2017]). Entscheidend wird in diesem Zusammenhang sein, ob und wie sich das Dienstleistungs- und Produktportfolio hierdurch verändert.

Beispiel 1: Der Anlagenbauer A projiziert und baut Kesselanlagen mit eigenen ArbN im Auftrag für einzelne Großkunden. Zukünftig will er die eigentliche Bautätigkeit auf Subunternehmer auslagern und setzt die mit der Bautätigkeit betrauten ArbN frei. Im Verhältnis zum Auftraggeber ergeben sich keine Veränderungen. A bleibt weiter der verantwortliche Generalunternehmer.

Lösung: Das zukünftig ausschließliche Beschäftigen höher qualifizierten Personals ist für die Beurteilung der Frage des Geschäftsbetriebs ohne Bedeutung, da es keine Veränderungen für die angebotenen Dienstleistungen und Produkte hat.

Unbeachtlich ist, ob es sich um eigene oder Leih-ArbN handelt (ebenso SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 109).

Keine Relevanz für die Bestimmung des Geschäftsbetriebs haben quantitative Veränderungen der vorgenannten Merkmale (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 36 [1/2017]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20335]; STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20178]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11]), zB die Zuführung neuen BV oder die Anzahl der ArbN. Aus diesem Grund kann es auch nicht auf das Verhältnis (als quantitativer Maßstab) der Merkmale zueinander ankommen (dies diskutieren ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2986]; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rn. 88b). Gleiches gilt für *die Höhe* des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (im Erg. glA RÖDER, DStR 2017, 1737 [1739]; aA FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [11]). Irrelevant sind darüber hinaus organisatorische und finanzielle Merkmale (zB die Finanzierung der Tätigkeit).

Beispiel 2: Wenn ein Immobilienunternehmen statt zehn ausgebildeten Juristen nunmehr vier Juristen und sechs Immobilienfachwirte beschäftigt, handelt es sich nicht um eine Änderung des Geschäftsbetriebs, wenn den übrigen qualitativen Merkmalen keine wesentlichen Änderungen widerfahren (s. auch FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1085]).

Beispiel 3: Auch eine Finanzholding, die weder über ArbN noch über einen Kunden- oder Lieferantenkreis verfügt, hat einen Geschäftsbetrieb iSv. Abs. 1 Satz 3 (so auch KENK, BB 2016, 2844 [2846]). Das Fehlen einiger der in Abs. 1 Satz 4 genannten Merkmale führt nicht dazu, dass kein Geschäftsbetrieb vorliegt (s. auch BAKEBERG/KRÜGER, BB 2016, 2967 [2969]).

VI. Antragserfordernis (Abs. 1 Satz 5)

1. Form und Frist

41

Abs. 1 Satz 5 regelt die formellen und zeitlichen Voraussetzungen für den Antrag iSd. Abs. 1 Satz 1 auf Nichtanwendung von § 8c. Hiernach ist der Antrag in der StErklärung für die Veranlagung des VZ zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt.

Form: Weil der Antrag „in der Steuererklärung“ zu stellen ist, gelten die Formvorschriften der jeweiligen StErklärung (zB bei einer elektronischen Abgabe, so auch BTDrucks. 18/10495, 14). Ein gesondertes (formloses) Antrags schreiben ist daher nicht wirksam (ebenso NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [284]; aA ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [36]) und auch nicht ergänzend erforderlich. Für die Anwendung von § 8d wird wohl erst in den KStFormularen für den VZ 2017 ein entsprechendes Antragsfeld in der Anlage „Verluste“ geschaffen (Grund dafür dürfte die späte Verabschiedung des Gesetzes sein). Für den VZ 2016 ist der Antrag noch in Zeile 27 der Anlage WA zu stellen (in den elektronischen Formularen wurde die Zeile angepasst, in den physischen Formularen wird sie noch als „frei“ bezeichnet). Der Anordnung „in der Steuerklärung“

nung“ wird auch ein Antrag in einer berichtigten oder geänderten StErklärung gerecht (aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 148 [7/2017]). Das ledigliche Bestehen der Formerfordernisse hat Auswirkungen auf die Beurteilung der Antragsfrist (s. nachfolgend unter „Fristende“).

Fristende: Der Gesetzeswortlaut enthält keine ausdrückliche zeitliche Begrenzung für die Antragsausübung. Im Gegensatz zu § 27 Abs. 5 Satz 2 enthält Abs. 1 Satz 5 keine dahingehende Einschränkung, dass der Antrag nur bis zur erstmaligen StFestsetzung für den VZ, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, gestellt werden kann. Wenn dies der gesetzgeberische Wille war, hätte er problemlos durch eine mit § 27 Abs. 5 Satz 2 vergleichbare Formulierung umgesetzt werden können.

► *Erstfestsetzung:* Die zeitliche Grenze für die Antragsausübung liegt damit in der formellen und materiellen Bestandskraft des StBescheids für den entsprechenden VZ, bis zum Ende derer auch noch eine berichtigte oder geänderte StErklärung abgegeben werden kann (ebenso FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 7 [10]; ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [36]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 90 [6/2017]; NEYER, BB 2017, 415 [417]; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 43; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [284f.]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 150 [7/2017]). Steht der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung iSd. § 164 AO, ergeben sich folglich bis zu dessen Wegfall keine zeitlichen Begrenzungen (s. hierfür die vom BFH aufgestellten und allgemeingültigen Grundsätze zu § 9 UStG [BFH v. 19.12.2013 – V R 6/12, BStBl. II 2017, 837; BFH v. 19.12.2013 – V R 7/12, BStBl. II 2017, 841], denen sich das BMF angeschlossen hat [BMF v. 2.8.2017 – III C 3 - S 7198/16/10001, BStBl. I 2017, 1240]).

► *Änderungsbescheid:* Wird der schädliche Beteiligungserwerb erst im Rahmen einer Betriebsprüfung erkannt, kann das Wahlrecht zur Anwendung von § 8d (falls der ursprüngliche Bescheid formell bestandskräftig sein sollte) erstmals auch im Einspruchsverfahren gegen den Änderungsbescheid ausgeübt werden, wenn erst dieser Änderungsbescheid die Grundlage für die Ausübung des Wahlrechts gelegt hat (s. hierfür die vom BFH aufgestellten und allgemeingültigen Grundsätze zu § 16 Abs. 4 EStG in BFH v. 27.10.2015 – X R 44/13, BStBl. II 2016, 278 Rn. 23f.; glA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 148f. [7/2017]; im Erg. auch B. LANG in ERNST & YOUNG, § 8c Rn. 233f. [2/2017]; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 43). Die zeitliche Grenze liegt dann auch hier in der formellen Bestandskraft dieses Änderungsbescheids, ist betragsmäßig aber auf die Begrenzung des § 351 Abs. 1 AO beschränkt. Wird eine Antragsausübung im Einspruchsverfahren abgelehnt, ist uE in Betriebsprüfungsfällen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO zu gewähren, wenn auch dessen Voraussetzungen (ua. kein Verschulden) vorliegen (ebenso STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20179]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20334]; im Erg. auch FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1084]).

Widerruf/Rücknahme des Antrags: Der Antrag kann auch bis zur formellen und materiellen Bestandskraft des jeweiligen StBescheids zurückgenommen werden (ebenso NEYER, BB 2017, 415 [417]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 41 [11/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 90 [6/2017]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 46; aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 147 [7/2017]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 7 [10], weil es sich um ein stl. Gestaltungsrecht handelt). Grund dafür ist, dass auch die Antragsausübung bis zur formellen Bestandskraft möglich ist, weshalb bis dahin als *actus contrarius* auch eine „negative“ Antragsausübung möglich sein

muss (aA von NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [285], basiert darauf, dass sie von einer zwingenden Antragsausübung in der erstmaligen StErklärung ausgehen). Entscheidend ist aber auch hier, dass dem Formerfordernis Rechnung getragen wird.

2. Vor- und Nachteile der Antragsausübung

42

Wahlrechtsausübung: Bei der Entscheidung, ob zur Anwendung von § 8d optiert werden soll, müssen insbes. die folgenden Kriterien einzelfallgerecht berücksichtigt werden (vgl. auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [17]; BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2188 f.]; DREBLER/ROGALL, DB 2016, 2375 [2378 f.]).

Schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 Satz 2: Sind sämtliche Verluste vom Untergang bedroht und stehen nicht ausreichend stille Reserven iSv. § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. für einen Verlusterhalt bereits im Rahmen von § 8c zur Verfügung (s. dazu § 8c Anm. 51 ff.), ist die Antragsausübung regelmäßig vorteilhaft. Mit der Option zu § 8d gehen dann „lediglich“ erhöhte Dokumentationspflichten einher (s. Anm. 40).

Schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1: Sind nur die anteiligen Verluste vom Untergang bedroht und stehen auch hier nicht ausreichend stille Reserven iSv. § 8d Abs. 1 Sätze 6 ff. zur Verfügung, kann eine Option zu § 8d durchaus nachteilig sein, insbes. weil dann stets der gesamte Verlustvortrag fortführungsgebunden (s. Anm. 44) und ein möglicher Untergang durch Abs. 2 zu berücksichtigen ist (s. Anm. 49 ff.).

► *Antrag nicht ausüben:* Verfügt die Körperschaft über ausreichend stille Reserven iSd. § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff., bleiben die von Untergang bedrohten Verluste bereits im System von § 8c erhalten, ein Antrag iSd. § 8d ist daher nicht zweckmäßig. Gleiches gilt, wenn sich der Geschäftsbetrieb in Zukunft mit hoher Wahrscheinlichkeit ändern bzw. eines der in Abs. 2 Satz 2 genannten Ereignisse eintreten wird.

► *Antrag ausüben:* Je höher die vom Untergang bedrohten Verluste sind (§ 10d EStG, § 10a GewStG und § 4h EStG), desto mehr spricht für eine Anwendung von § 8d und der zukünftig potenziell möglichen Verlustverrechnung. Dies gilt umso mehr, wenn nach dem schädlichen Beteiligungserwerb hohe positive Einkünfte erwartet werden (weil dies bereits den zum 31. Dezember festzustellenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag mindert oder zukünftig verrechnen wird). Gleiches gilt, wenn die Wahrscheinlichkeit eines Ereignisses iSv. Abs. 2 als gering eingestuft wird bzw. bei einer positiven Entwicklung stiller Reserven, die bei einem schädlichen Ereignis iSd. Abs. 2 für einen Verlusterhalt verwendet werden können.

VII. Definition des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (Abs. 1 Satz 6)

1. Qualifikation

43

Nach Abs. 1 Satz 6 wird der „Verlustvortrag“, der zum Schluss des VZ verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Er konkretisiert demnach die eigentliche Rechtsfolge des

Abs. 1 Satz 1, die sich aus der Nichtanwendung von § 8c ergibt, wenn ein zulässiger Antrag nach Abs. 1 Satz 1 gestellt wird. Dabei eröffnet er die bis dato nicht bestehende Verlustkategorie „fortführungsgebundener Verlust“. Ein Bezug zu den Rechtsfolgen des § 8c, der über die Anordnung des Abs. 1 Satz 1 hinausgeht, besteht nicht (aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 16). Aus diesem Grund ist nur der verbleibende kstl. Verlustvortrag (§ 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG) und – über die entsprechenden Verweise – gewstl. Fehlbetrag (§ 10a Satz 10 GewStG, s. Anm. 17) und Zinsvortrag (§ 8a Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 15) vorzutragen (aA LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 28 [1/2017]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rn. 76 [7/2017]). Nicht erfasst werden die speziellen Verlustvorträge der Einzelatbestände (s. Anm. 15 ff.). Grund dafür ist, dass Abs. 1 Satz 6 explizit auf den „Verlustvortrag“ verweist. Dieser wird in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG legal definiert, beinhaltet jedoch nicht die speziellen Verlustvorträge (s. § 10d EStG Anm. 30). Der Unterschied zeigt sich auch in der Formulierung von § 8c Abs. 1 Satz 1, der sich allg. auf „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte“ bezieht und damit (nahezu) sämtliche Verlustpositionen erfasst (s. § 8c Anm. 33). Ferner bezieht sich Abs. 1 Satz 6 auch nur auf „den“ und nicht auf „die“ Verlustvorträge. Zudem verweist die Verwendungsreihenfolge in Abs. 1 Satz 7 auf den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG. Dieser bzw. seine Berechnungsformel enthält ebenfalls nicht die speziellen Verlustverrechnungstöpfe (s. § 10d EStG Anm. 125). Daraus folgt, dass bei einer Anwendung von § 8d zwar sämtliche Verluste erhalten bleiben (s. Anm. 27), aber nur die zuvor genannten allgemeinen Verlustvorträge fortführungsgebunden sind. Aufgrund der zeitlichen Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6a Satz 1 (s. dazu Anm. 13) kann ein fortführungsgebundener Verlustvortrag erstmalig zum 31.12.2016 festgestellt werden.

Nur ein Verlustvortrag iSd. § 8d: Die Körperschaft kann nur über einen Verlustvortrag iSd. § 8d verfügen (glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 134; im Erg. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rn. 51 [11/2017]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1091]; aA KENK, BB 2016, 2844 [2848]). Sollte bei einem zweiten schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c, der nicht zum Untergang eines bestehenden Verlustvortrags iSd. § 8d führt (s. Anm. 15), für die neu hinzugekommenen Verluste wieder zu § 8d optiert werden, bildet sich in ein neuer Verlustvortrag iSd. § 8d, der den „alten“ Vortrag mit einschließt.

Stellungnahme: Als Ausnahme von § 8c entspräche es dem Sinn und Zweck von § 8d, wenn auch hier auf sämtliche von § 8c erfasste Verluste zurückgegriffen würde (zust. MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20337]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [286]). Der Gesetzgeber wollte aber explizit ein eigenständiges Verlustverrechnungsregime schaffen, weshalb diese – für den Stpfl. positive – Abweichung zu begrüßen ist. Wird für eine Einbeziehung aller Verluste argumentiert (aufgrund einer „planwidrigen Regelungslücke“, NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [286]; aufgrund von „Regelungszusammenhang und dem Wortlaut“, HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 17 [6/2017]), müsste uE auch bei der Quantifikation auf die von § 8c erfasste Größe abgestellt werden. Da aber der Wortlaut in diesen Punkt so eindeutig ist, muss anerkannt werden, dass der Gesetzgeber sich für von § 8c abweichende Rechtsfolgen entschieden hat, schließlich handelt es sich um eine „Weiterentwicklung“ der kstl. Verlustverrechnung, in der § 8d nicht als bloße Ergänzung zu § 8c dessen Rechtsfolgen suspendiert, sondern „eigenständig“ neben diesem steht (BRDrucks. 544/16, 7). Dass diese Rechtsfolge im Sinne des Gesetzgebers ist, zeigt sich auch an der Bit-

te um eine („gesetzliche“) Klarstellung des BRat bei nächster Gelegenheit (BRDrucks. 719/1/16, 2), die sich im Rahmen des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) ergeben hätte, wobei der Gesetzgeber aber hier lediglich in der Gesetzesbegründung ausführt, dass auch die speziellen Verlustvorträge fortführungsgebunden sein können (BTDrucks. 18/12128, 34). Eine Korrektur von Abs. 1 Satz 6 erfolgte jedoch nicht, weshalb es dabei bleibt, dass nur die drei allgemeinen Verlustvortragsblöcke für § 8d relevant sein können.

2. Quantifizierung

44

Gemäß Abs. 1 Satz 6 ist in zeitlicher Hinsicht der Verlustvortrag zum Schluss des VZ, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, als fortführungsgebundener Verlustvortrag fortzutragen. Das bedeutet, dass bei einer Option zu § 8d stets 100 % der bestehenden Verlustvorträge zu erfassen sind. Dies wurde bereits im Gesetzgebungsverfahren vom BRat kritisiert (BRDrucks. 544/16 [Beschluss], 3) und stößt auch in der Literatur einhellig auf Ablehnung.

Vgl. BAKEBERG/KRÜGER, BB 2016, 2967 (2970); KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 (1090); DÖRR/REISISCH/PLUM, NWB 2017, 496 (501); ENGELEN/BÄRSCH, DK 2017, 22 (27); MOSER/WITT, DStZ 2017, 235 (236 f.); LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 27 (1/2017); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20337); FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 (1084); NEYER, FR 2016, 928 (931); BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 (2188); GEBERTH, DB 37/2016, M5.

Nach einem schädlichen Beteiligungserwerb neu entstehende Verluste, die bis zum Ende des VZ erwirtschaftet werden, wären grds. nicht von den Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 inkriminiert. Weil der fortführungsgebundene Verlustvortrag zum Ende des entsprechenden VZ festgestellt wird, laufen jedoch alle bis dahin noch erwirtschafteten Verluste in den Verlustvortrag iSd. § 8d hinein. Erst hiernach (ab dem 1. Januar des folgenden Jahres) entstehende Verluste sind nicht fortführungsgebunden (ohne Begründung aA NEYER, FR 2016, 928 [931 f.]). Dies wirkt sich für den Stpfl. immer dann negativ aus, wenn nach dem Beteiligungserwerb weitere Verluste anfallen, aber auch positiv, wenn Verlustvorträge durch weitere Gewinne noch gemindert werden können.

Stellungnahme: Auch hier entspräche es dem Sinn und Zweck von § 8d, wenn an die von § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 erfassten Verluste angeknüpft würde (vgl. hierzu ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2016, 576 [580 f.]). Aufgrund der „eigenständigen“ Vorschrift, ist die vom Gesetzgeber gewollte Abweichung hinzunehmen (s. bereits Anm. 43 unter „Stellungnahme“). Für die Praxis erspart das Abstellen auf den Schluss des VZ zumindest Auslegungsfragen, die sich wie bei § 8c für den Fall des unterjährigen Beteiligungserwerbs stellen, weshalb die Regelung uE – aus einem Praxisgedanken – aufgrund ihrer Vereinfachungswirkung begrüßt werden kann.

3. Zuordnung zum entsprechenden Veranlagungszeitraum bei abweichendem Wirtschaftsjahr

45

Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. ist fraglich, wie zu verfahren ist, da Abs. 1 Satz 6 auf den VZ abstellt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Hierbei ist zunächst festzuhalten, dass § 8c entgegen dem sich abzeichnenden Verständnis der FinVerw. (vgl. BMF-Entwurf [Fassung Verbandsanhörung] v.

15.4.2014, Tz. 32a, abrufbar unter www.gmbhr.de/media/BMF_140415_Entwurf_8c_KStG.pdf) in zeitlicher Hinsicht unter Zugrundelegung der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. hierzu § 7 Anm. 36) nicht VZ-, sondern Wj.-bezogen auszulegen ist (s. hierzu ausführl. § 8c Anm. 32). Dementsprechend muss dieses Verständnis auch bei der zeitlichen Zuordnung zum entsprechenden VZ nach Abs. 1 Satz 6 zugrunde gelegt werden.

Beispiel: Die V-GmbH hat ein vom Kj. abweichendes Wj. vom 1. April bis 31. März. Im Wj. 01/02 erzielt sie einen Verlust von ./ 10 000 €, im Wj. 02/03 einen Gewinn von 5 000 €. Zum 30.6.02 werden 51 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb).

Lösung: Zum 31.12.02 ist ein verbleibender Verlust von ./ 10 000 € festzustellen, da der schädliche Beteiligungserwerb dem VZ 2003 zuzuordnen ist. Auf den 31.12.03 erfolgt sodann die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags von 5 000 €, wenn bei Vorliegen der Voraussetzung ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 gestellt wird.

VIII. Gesonderter Ausweis und gesonderter Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 7)

Gemäß Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag gesondert auszuweisen und festzustellen. Zur verfahrensrechtl. Abwicklung ordnet Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 die entsprechende Geltung von § 10d Abs. 4 EStG an.

Gesonderter Ausweis: Dem stl. Verfahrensrecht ist eine solche Anordnung („gesondert auszuweisen“) bisher – soweit ersichtlich – unbekannt. Gemeint sein könnte, dass das Gesetz einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag iSd. § 8d als Bestandteil des allgemeinen Verlustvortrags nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG begreift und deshalb einen hiervon abgeschichteten, mithin „gesonderten“ Ausweis fordert. In diesem Fall würde wohl für Zwecke des § 8d kein eigener Verlustfeststellungsbescheid ergehen, sondern im Rahmen der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG beispielsweise in einem Passus festgestellt „... davon fortführungsgebunden ...“. Eine andere Lesart der Formulierung, die uE zutr. ist, ist, dass hierdurch gerade die Unterschiedlichkeit zum Verlustvortrag § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG zum Ausdruck gebracht wird. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag tritt neben den Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG (ebenso LEIBNER/DÖRSCH in DPM, § 8d Rn. 44 [1/2017]), wenn in der Zukunft weitere Verluste durch die Körperschaft erwirtschaftet werden, die nicht den Restriktionen des Abs. 2 unterliegen. Dies hat Auswirkungen auf die Frage, ob die Mindestbesteuerung zur Anwendung kommt (s. Anm. 16).

Gesonderte Feststellung: Gemäß § 149 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen abw. von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in den Steuergesetzen bestimmt ist. Bei Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 handelt es sich um eine solche Anordnung. Ohne die vorherige verfahrensrechtl. Verlustfeststellung wäre ein Verlustabzug in einem späteren VZ nicht zulässig.

Entsprechende Anwendung von § 10d Abs. 4 EStG: Für die gesonderte Feststellung gelten gem. Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 die Regelungen des § 10d Abs. 4 EStG entsprechend.

► § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG hat keine Bedeutung, da er mit Abs. 1 Satz 6 gleichläuft.

- ▶ § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG gilt ebenfalls nicht entsprechend. Dieser gibt eine Reihenfolge vor, wie sich der verbleibende Verlustvortrag ermittelt, insbes. weil § 10d Abs. 1 EStG auch einen Verlustrücktrag erlaubt. Durch den in § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG enthaltenen Verweis auf seinen Abs. 1 und Abs. 2 kommt die Möglichkeit des Verlustrücktrags oder die Anwendung der Mindestbesteuerung jedoch nicht „entsprechend“ für § 8d zur Anwendung (aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2017, § 8d Rn. 124). Hierfür wäre ein ausdrücklicher Anwendungsbefehl erforderlich (s. Anm. 16).
- ▶ § 10d Abs. 4 Satz 3 EStG gilt entsprechend für das für die gesonderte Feststellung zuständige FA.
- ▶ § 10d Abs. 4 Sätze 4, 5 EStG gelten entsprechend für den Erlass und die Änderung des Feststellungsbescheids.
- ▶ § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG gilt entsprechend für die Feststellungsverjährung.

IX. Verwendungsreihenfolge zu § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 1 Satz 8) 47

Nach Abs. 1 Satz 8 ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag vor dem nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellten Verlustvortrag abzuziehen. Die Vorschrift gibt eine Verwendungsreihenfolge vor, wonach zukünftige Gewinne zuerst mit einem Vortrag nach § 8d zu verrechnen sind, bevor ein Abzug vom Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG erfolgt. Die Angabe einer Verwendungsreihenfolge ist erforderlich, damit die Höhe eines Verlustuntergangs durch § 8c oder Abs. 2 nicht in der Disposition des Stpfl. steht. Anderenfalls könnte er darüber entscheiden, welche Verlustvorträge vorrangig gemindert werden. Ein niedriger Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 EStG wäre beispielsweise vorteilhaft, wenn ein weiterer Anteilseignerwechsel unter Fortführung des bisherigen Geschäftsbetriebs geplant ist.

Abzug in den folgenden Veranlagungszeiträumen: Der Abzug in den folgenden VZ erfolgt von Amts wegen, ein Antrag des Stpfl. ist nicht erforderlich.

X. Verwendungsreihenfolge zu § 3a Abs. 3 EStG (Abs. 1 Satz 9) 48

Gemäß Abs. 1 Satz 9 gilt die Verwendungsreihenfolge des Satzes 8 (s. Anm. 47) entsprechend bei der Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG. Hintergrund ist, dass ein stfreier Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 EStG zunächst nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 bis 13 EStG vortragsfähige Aufwands- und Verlustpositionen mindert, insbes. nach § 3a Abs. 3 Nr. 10 EStG auch einen Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 2 EStG. An dieser Stelle ist aufgrund der entsprechenden Anwendung von § 8d Abs. 1 Satz 8 jedoch zunächst ein fortführungsgebundener Verlustvortrag zu kürzen. Auch hier sollen dem Stpfl. etwaige Dispositionsmöglichkeiten entzogen werden. Das Inkrafttreten der Regelung hängt von der beihilferechtlichen Entsch. der EU-Kommission zu § 3a EStG ab (BGBl. I 2017, 2074, s. dort Art. 6 Abs. 2).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Untergang eines fortführungsgebundenen
Verlustvortrags**

49

I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 2

Ausgehend von dem Verständnis, dass die Einstellung, Änderung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs zu einer zweckwidrigen Inanspruchnahme des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen (s. Anm. 50), zählt Abs. 2 abschließende Tatbestände auf, die diesem Normzweck zuwiderlaufen.

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 enthält mit der Betriebseinstellung die Grundregel, wann und in welcher Höhe ein fortführungsgebundener Verlustvortrag untergeht (s. Anm. 51).

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 definiert eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 und erlaubt einen Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven (s. Anm. 53).

Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 6 ergänzt Satz 1 und definiert durch Rechtsfolgenverweis („Gleiches gilt“) auf Abs. 2 Satz 1 abschließend weitere Tatbestände, die zum Untergang eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen (s. Anm. 55 ff.). Die Ausnahmeregelung des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist dabei ebenfalls in den Verweis einbezogen.

50

II. Regelungsinhalt und Normzweck des Abs. 2

Abs. 2 beschreibt abschließend, wann und in welcher Höhe der fortführungsgebundene Verlustvortrag in der Zukunft untergeht, soweit keine stillen Reserven für einen Verlusterhalt vorhanden sind (s. dazu Anm. 53), anhand konkreter Ereignisse. Die Tatbestände des Abs. 2 sind abschließend, dh. die Nichterfüllung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals führt nicht zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags, auch wenn der realisierte Tatbestand einem der Tatbestände des Abs. 2 wirtschaftlich vergleichbar ist, insbes. führt die Tatbestandsverwirklichung des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 nicht zum (anteiligen) Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (s. hierzu ausführlich Anm. 15).

Zweck: Nach Auffassung des Gesetzgebers führen die fortführungsschädlichen Ereignisse des Abs. 2 zu einer „zweckwidrigen Inanspruchnahme“ des Verlustvortrags bzw. „maßgeblichen Veränderung“ des Geschäftsbetriebs, die daraufhin nicht mehr zur Nutzung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags iSd. § 8d berechtigen sollen (vgl. BRDrucks. 544/16, 8).

III. Grundregel (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

51 1. Tatbestand: Einstellung des Geschäftsbetriebs

Gemäß Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ist die Einstellung des Geschäftsbetriebs die Grundregel für den Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Wie Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 definiert Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 nicht, was unter einer

Einstellung zu verstehen ist, weshalb auch hier für dessen Auslegung auf die estl. Grundsätze der Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG zurückgegriffen werden muss (s. auch BRDrucks. 544/16, 8). Zur Tatbestandserfüllung s. daher ausführl. Anm. 29.

Zeitfragen: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 enthält keine zeitliche Begrenzung (krit. dazu BAKEBERG/KRÜGER, BB 2016, 2967 [2970]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1089 f.]; MOSER/WITT, DStZ 2017, 235 [239]; FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1087]; BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2187]; aA GÄNSLER, WPg 2017, 534 [537]), sodass die Einstellung des Geschäftsbetriebs so lange schädlich ist, wie ein fortführungsgebundener Verlustvortrag besteht. Der erstmalige Eintritt des Tatbestands kann nach erstmaliger Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach Abs. 1 Satz 6 erfolgen, sodass es aufgrund der zeitlichen Anwendungsregel des § 34 Abs. 6a Satz 1 erstmalig im VZ 2017 zu einer Verwirklichung des Tatbestands nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 kommen kann.

2. Rechtsfolge: Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags

52

Als Rechtsfolge der Einstellung des Geschäftsbetriebs ordnet Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 den Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags an. Dies ist immer ein vollständiger Verlustuntergang. Einen § 8c Abs. 1 Satz 1 vergleichbaren anteiligen Verlustuntergang sieht Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 nicht vor. Außerhalb von § 8d führt die Einstellung des Geschäftsbetriebs indes nicht zum Untergang von Verlustvorträgen (aA ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [39]), da die Rechtsfolgenanordnung ausschließlich auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag abstellt, der in Abs. 1 Satz 6 definiert ist (s. Anm. 43 ff.). Abzustellen ist dabei stets auf den zum 31. Dezember des vorangegangenen VZ festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag, auch wenn dieser erst später festgestellt bzw. bekanntgegeben wird (s. auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [15]; NEYER, BB 2017, 416 [420]). Aufteilungsschwierigkeiten im laufenden VZ – wie bei § 8c Abs. 1 – ergeben sich durch das Abstellen auf den zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag nicht und die bis zum Eintritt der Geschäftsbetriebseinstellung erzielten Gewinne einschließlich eines Aufgabegewinns können folglich auch nicht mehr von diesem abgezogen werden (aA wohl DREBLER/ROGALL, DB 2016, 2375 [2377]), da mit Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 keine mit den Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 verbundene zeitliche Zäsur einhergeht (s. dazu ausführl. § 8c Anm. 32).

Vollständiger Verlustuntergang: Die Rechtsfolge eines vollständigen Verlustuntergangs durch die in Abs. 2 genannten Veränderungen ist insbes. dann zu kritisieren, wenn der Geschäftsbetrieb später wieder seiner ursprünglichen Tätigkeitsstruktur zugeführt wird. In diesen Fällen wäre es sachgerecht, die im Zeitpunkt der Veränderung bestandenen Verluste wieder nutzen zu können. So verfährt die FinVerw. beispielsweise auch bei der Rückkehr zur ursprünglichen Tätigkeit eines veränderten Spartenbetriebs iSd. § 8 Abs. 9 (BMF v. 12.11.2009 – IV C - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303 [1310]).

Verfahrensrechtlich dürfen die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ausschließlich in der Verlustfeststellung des betreffenden Jahres gezogen werden, in dem dessen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, da in der jeweiligen Verlustfeststellung nicht nur die Höhe der Verluste, sondern auch deren Wertigkeit festgestellt wird (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468; BFH v.

26.5.2004 – I R 112/03, BStBl. II 2004, 1085; BFH v. 1.10.2014 – I R 95/04, BStBl. II 2015, 612, zu § 10d EStG). Dies bedeutet, dass die Rechtsfolgen nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können. Dementsprechend muss die Verlustkörperschaft auch die Ausnahmeregelungen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Rahmen derjenigen Verlustfeststellung geltend machen, in der die Finanzbehörde den Verlustuntergang nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 vollziehen will.

IV. Verlufterhalt in Höhe der stillen Reserven (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)

53 1. Entsprechende Anwendung von § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 erlaubt einen Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags in Höhe der stillen Reserven, wenn der Tatbestand der Einstellung des Geschäftsbetriebs nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 grds. zu seinem Untergang führen würde. Hierfür wird die entsprechende Geltung von § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen VZ vorhandenen stillen Reserven angeordnet. Durch das Abstellen auf die zum Schluss des vorangegangenen VZ vorhandenen stillen Reserven wird der zeitliche Gleichklang mit Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 hergestellt, der bei Erfüllung seines Tatbestandsmerkmals den zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag untergehen lässt.

Unterschiedsbetragsermittlung: Zur Bestimmung des abweichend von Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 nicht untergehenden fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum Schluss des vorangegangenen VZ ist in entsprechender Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 6 eine Unterschiedsbetragsermittlung durchzuführen, in der vom zuletzt festgestellten gesamten fortführungsgebundenen Verlustvortrag die gesamten im Inland stpfl. stillen Reserven in Abzug gebracht werden. Da Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 bei Einstellung des Geschäftsbetriebs stets den gesamten fortführungsgebundenen Verlustvortrag untergehen lässt, ist im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung immer auf die gesamten stillen Reserven des im Inland stpfl. BV abzustellen. Die nach § 8c Abs. 1 Satz 6 ebenfalls vorgesehene Fallkonstellation der Gegenüberstellung der anteiligen stpfl. stillen Reserven und der anteilig untergehenden Verluste ist im Anwendungsbereich von Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 bedeutungslos, da nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 stets ein voller Verlustuntergang stattfindet (s. hierzu Anm. 52). Der Unterschiedsbetrag ermittelt sich daher im Regelfall wie folgt:

$$\begin{array}{l} \text{nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 untergehender fortführungsgebundener Verlustvortrag} \\ \text{./. gesamte stille Reserven} \\ + \text{ davon nicht im Inland stpfl. stille Reserven/Lasten} \\ \hline = \text{ positiver oder negativer Unterschiedsbetrag} \end{array}$$

Ist der Unterschiedsbetrag negativ oder null, bleibt der fortführungsgebundene Verlustvortrag zur Gänze erhalten. Verbleibt hingegen ein positiver Differenzbetrag, stellt dieser einen untergehenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag der Körperschaft dar, für den die Ausnahmeregelung des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht greift und der somit nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 endgültig untergeht. Zu Einzelheiten, die im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlung in entsprechender Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 6 zu beachten sind, s. § 8c Anm. 56 ff.

► *Unterschiedsbetragsermittlung pro Verlustart:* Die Rechtsfolgen des Abs. 2 Halbs. 1 treffen neben dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag gem. § 10a Satz 10

Halbs. 1 GewStG auch einen entsprechenden fortführungsgebundenen gewstl. Fehlbetrag sowie über § 8a Abs. 1 Satz 3 einen Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG. Im Rahmen der Unterschiedsbetragsermittlungen für § 10d Abs. 2 EStG und § 10a Satz 10 Halbs. 1 GewStG kommt es nicht zu einem Verbrauch von stillen Reserven, sofern sie zum Verlusterhalt bei einer entsprechenden Verlustart beigetragen haben. Für die Unterschiedsbetragsermittlung in Bezug auf einen Zinsvortrag trifft § 8a Abs. 1 Satz 3 eine spezialgesetzliche Anordnung, wonach zum Erhalt des Zinsvortrags nur die stillen Reserven genutzt werden können, die nicht zum Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags beigetragen haben (s. ausführl. Anm. 15).

► *Die Ermittlung der stillen Reserven*, die in die vorstehende Unterschiedsbetragsermittlung nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 8c Abs. 1 Satz 6 Eingang finden, sind in entsprechender Anwendung des § 8c Abs. 1 Sätze 7 bis 9 zu ermitteln.

► *Positives steuerbilanzielles Eigenkapital der Verlustkörperschaft*: Ist das stl. Eigenkapital der Verlustkörperschaft zum Schluss des vorangegangenen VZ positiv, sind die stillen Reserven nach Maßgabe des § 8c Abs. 1 Satz 7 durch Gegenüberstellung des gemeinen Werts des BV (s. hierzu Anm. 68) und des gesamten stl. Eigenkapitals (s. hierzu § 8c Anm. 61) zu ermitteln, soweit sie im Inland stpfl. sind (s. Anm. 64). Maßgebender Zeitpunkt zur Bestimmung der Rechengrößen ist dabei stets der Schluss des vorangegangenen VZ, wobei bei abweichendem Wj. der Verlustkörperschaft aufgrund der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. hierzu Anm. 36) das stl. Eigenkapital zu dem Abschlussstichtag der StBil. maßgeblich ist, der in den VZ des Untergangs fällt. Zur Unterschiedsbetragsermittlung, die die stillen Reserven bestimmt, s. § 8c Anm. 63.

► *Negatives steuerbilanzielles Eigenkapital*: Ist das stl. Eigenkapital der Verlustkörperschaft zum Schluss des vorangegangenen VZ hingegen negativ, sind die stillen Reserven nach Maßgabe des § 8c Abs. 1 Satz 8 durch Gegenüberstellung des gemeinen Werts der Anteile (s. hierzu Anm. 62) und des gesamten stl. Eigenkapitals (s. hierzu § 8c Anm. 61) zu ermitteln. Bei abweichendem Wj. der Verlustkörperschaft ist auch hier aufgrund der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 das stl. Eigenkapital zu dem Abschlussstichtag der StBil. maßgeblich, der in den VZ des Untergangs fällt. Zur Unterschiedsbetragsermittlung, die die stillen Reserven bestimmt, s. § 8c Anm. 67.

► *Nichtberücksichtigung von durch steuerrechtliche Rückwirkung zugerechneten stillen Reserven*: Im Anwendungsbereich von Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 findet § 8c Abs. 1 Satz 9 ebenfalls entsprechende Anwendung, sodass der Verlustkörperschaft nicht durch stl. Rückwirkung stille Reserven zugeführt werden können, um einen erhöhten Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zu generieren (zu näheren Einzelheiten zu § 8c Abs. 1 Satz 9 s. § 8c Anm. 69 f.).

2. Rechtsfolge

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 8c Abs. 1 Satz 6 ist, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag in Höhe der im Inland stpfl. stillen Reserven der Verlustkörperschaft erhalten bleibt. Der nicht untergehende Teil des Vortrags iSd. § 8d bleibt weiterhin fortführungsgebunden (so auch LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 84 [1/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rn. 103 [6/2017]) und unterliegt bis zu seinem vollständigen Verbrauch den Restriktionen des Abs. 2.

V. Typisierte weitere schädliche Ereignisse (Abs. 2 Satz 2)

55 1. Konzeption des Abs. 2 Satz 2

Abs. 2 Satz 2 ordnet durch einen Rechtsfolgenverweis („Gleiches gilt“) auf Abs. 1 Satz 1 den Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags für sechs abschließend aufgezählte Fälle an, soweit die stillen Reserven zum Schluss des vorangegangenen VZ nicht ausreichen, um diesen zu erhalten. Der Rechtsfolgenverweis bezieht sich somit sowohl auf Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 (zu dessen Rechtsfolgen s. Anm. 52) als auch auf Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 (zu dessen Rechtsfolgen s. Anm. 54). In zeitlicher Hinsicht sind die definierten Tatbestände des Abs. 2 Satz 2 in die Zukunft gerichtet, dh., sie müssen nach erstmaliger Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags verwirklicht werden. Die erstmalige Tatbestandserfüllung ist wie bei Einstellung des Geschäftsbetriebs nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 erstmalig im VZ 2017 möglich und unterliegt in der Zukunft keiner zeitlichen Begrenzung (s. Anm. 51).

Maßstab, an dem die Tatbestände Abs. 2 Satz 2 ausgerichtet sind, sind die Einstellung oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs. Alle gesetzlich definierten Tatbestände sind mit einer Einstellung oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs wirtschaftlich vergleichbar oder weisen zumindest eine gewisse Nähe zu diesen auf. Die Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1) weist nach den Vorstellungen des Gesetzgebers eine Nähe zur Einstellung des Geschäftsbetriebs auf, wohingegen die Tatbestände des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bis 6 scheinbar von dem Gedanken der schädlichen Erweiterung eines Geschäftsbetriebs getragen sind, also der Verlustkörperschaft von außerhalb Gewinnpotenzial zugeführt wird, das zum Verbrauch des fortführungsgebundenen Verlustvortrags genutzt werden könnte, was der Intention des Gesetzgebers zuwiderliefe.

2. Tatbestände

56 a) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)

Erster gesetzlicher Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 ist die zukünftige Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs. Was unter einer „Ruhendstellung“ iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 zu verstehen ist, definiert das Gesetz wie bei Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht. Da die gesetzgeberische Vorstellung im Anwendungsbereich von Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 derjenigen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 entspricht, dass die Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs zumindest eine wirtschaftliche Nähe zu dessen Einstellung aufweist, kann hier vollumfänglich auf die Auslegungsgrundsätze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 30) zurückgegriffen werden. Zur damit verbundenen Kritik s. ebenfalls Anm. 30 unter „Stellungnahme“.

57 b) Andersartige Zweckbestimmung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)

Gemäß Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ist die – nicht weiter definierte – „andersartige Zweckbestimmung“ des Geschäftsbetriebs ebenfalls fortführungsschädlich (zu den Regelungsgrundsätzen s. Anm. 50). Für die Auslegung verweist der Gesetzgeber auf den Begriff des „Branchenwechsels“ (BRDrucks. 544/16, 9), der wiederum selbst auslegungsbedürftig ist.

Branchenwechsel: Für die Erkennung eines Branchenwechsels sollen die qualitativen Merkmale des Abs. 1 Satz 4 von Bedeutung sein (BRDrucks. 544/16, 9; s. Anm. 40). Es muss sich uE hier also ebenfalls um eine wesentliche Änderung

handeln, weshalb die Beurteilung entsprechend zum gleichgebliebenen Geschäftsbetrieb des Abs. 1 Satz 1 erfolgen kann (s. Anm. 23). Eine schädliche Veränderung würde wohl oft auch als Branchenwechsel iSd. § 8 Abs. 4 aF zu qualifizieren sein, weshalb auf diese Auslegung (s. DÖRSCH in DPM, § 8 Abs. 4 Rn. 109 [6/2009]) ebenfalls zurückgegriffen werden kann (ebenso FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1086]). Im Weiteren soll ein Branchenwechsel nach Auffassung des Gesetzgebers „in jedem Fall“ bei einer satzungsmäßigen Änderung des Unternehmensgegenstands oder bei der Änderung der tatsächlichen wirtschaftlichen Zweckbestimmung zu bejahen sein (BRDrucks. 544/16, 9).

► *Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands:* Der „Zweck“ des Unternehmens kann formell dem satzungsmäßigen Unternehmensgegenstand entnommen werden. Der Begriff bezieht sich beispielsweise bei der Satzung einer AG auf den iSd. § 23 Abs. 3 Nr. 2 AktG und beim Gesellschaftsvertrag einer GmbH auf den iSd. § 3 Abs. 2 Nr. 2 GmbHG festgestellten Unternehmensgegenstand. Ausreichend ist nach der Gesetzesbegründung bereits die rein formale Satzungsänderung (BRDrucks. 544/16, 9). Dies kann jedoch dann nicht gelten, wenn es sich lediglich um eine formelle Anpassungen an die bereits ausgeübte Tätigkeit handelt (so auch LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 61 [1/2017]). Ohnehin wäre die vorherige tatsächliche (und eine Änderung der Satzung auslösende) Veränderung der Tätigkeit bereits als Änderung der „wirtschaftlichen Zweckbestimmung“ schädlich (s.u.). Erfolgt die Satzungsänderung im Hinblick auf eine zukünftig anders ausgerichtete Tätigkeit, läge die Schädlichkeit richtigerweise erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Tätigkeitsänderung vor. Die Anknüpfung bereits an die Satzungsänderung ließe sich in diesen Fällen allenfalls aus Vereinfachungsgründen rechtfertigen.

► *Änderung der tatsächlichen wirtschaftlichen Zweckbestimmung:* Hierbei handelt es sich um die tatsächliche Tätigkeitsänderung, die letztlich zu einer Satzungsänderung führt. Die Beurteilung muss in Ermangelung anderweitiger Vorgaben auch hier nach Maßgabe des gleichgebliebenen Geschäftsbetriebs für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 erfolgen (s. Anm. 23). Ein Unterschied zum Branchenwechsel besteht somit nicht.

c) Zusätzlicher Geschäftsbetrieb (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3)

58

Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ist die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs fortführungsschädlich (zu den Regelungsgrundsätzen s. Anm. 50). Der Gesetzgeber verweist zu Erkennung eines weiteren Geschäftsbetriebs lediglich auf die quantitativen Merkmale des Abs. 1 Satz 4 (BRDrucks. 544/16, 9). Die Beurteilung ist uE aber schon bereits aufgrund der Wortlautidentität nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 3 vorzunehmen (s. hierzu Anm. 34 ff.). Um einen neuen Geschäftsbetrieb handelt es sich nach diesen Grundsätzen nicht, wenn (trotz Änderung der quantitativen Merkmale) die neue Tätigkeit die bisherige ergänzen und fördern kann (vgl. LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 65 [1/2017]; s. Anm. 38). Hierbei ist ein rein sachlicher Zusammenhang nicht ausreichend (aA FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [12]). Die Aufnahme einer dauerdefizitären Betätigung wäre dagegen stets als zusätzlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln (s. Anm. 37). Der Ausschluss der Gewinne des neuen Geschäftsbetriebs mit der Verrechnung eines fortführungsgelunden Verlustvortrags (so NEYER, FR 2016, 928 [930]) wäre wünschenswert, ist uE aber nicht praktikabel und würde zusätzlich eine gesonderte Ergebnisfeststellung erfordern (vgl. auch DÖRR/REISCH/PLUM, NWB 2017, 573 [576]).

Ausländische Betriebsstätten: Handelt es sich bei der Errichtung einer ausländ. BS nicht um eine ergänzende und fördernde Tätigkeit, sollte diese auch dann unschädlich sein, wenn deren Einkünfte im Inland freigestellt werden (s. Anm. 32; vgl. FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1086]; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 66 [1/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d KStG Rn. 31 [6/2017]).

Tochterkapitalgesellschaften: Die Errichtung einer nicht organschaftlich eingebundenen Tochter-KapGes. ist grds. nicht erfasst. Neue Betätigungen können daher für § 8d unschädlich in einer Tochter-KapGes. verwirklicht werden (vgl. NEYER, FR 2016, 928 [932]; BAKEBERG/KRÜGER, BB 2967 [2971]). Dies gilt nur, sofern sich durch die Beteiligung der Geschäftsbetrieb nicht wesentlich ändert (zB Wechsel von einer operativen zu einer Holdingtätigkeit). Es muss sich nach wie vor um denselben Geschäftsbetrieb handeln, da anderenfalls eine Schädlichkeit nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 eintritt (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 71 [1/2017]; s. Anm. 57).

Umstrukturierungen sind ebenfalls nur dann fortführungsschädlich, wenn sich der bisherige Geschäftsbetrieb der Körperschaft durch den hinzukommenden Geschäftsbetrieb wesentlich ändert (s. Anm. 23).

59 d) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4)

Gemäß Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 wird die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft fortführungsschädlich qualifiziert. Hintergrund ist, dass der Körperschaft anderenfalls gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG positive Gewinnanteile aus (dem Geschäftsbetrieb) der Mitunternehmerschaft zugerechnet werden könnten, die zu einer Verrechnung mit fortführungsgebundenen Verlustvorträgen führen würden. Erfasst werden wie bei Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 die „klassischen“ Mitunternehmerbeteiligungen an einer GbR, KG oder oHG (s. zu einzelnen Mitunternehmerschaften § 15 EStG Anm. 370 ff.). Schädlich ist auch die Ausgliederung des bisherigen Geschäftsbetriebs in eine 100-prozentige Tochter-PersGes. (zutr. LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rn. 68 [1/2017]; FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1086]), weil keine „alle-Beteiligungen-umfassende“ Betrachtung des Geschäftsbetriebs erfolgt und dortige Entwicklungen (bei einem geänderten Geschäftsbetrieb) somit unschädlich wären und zu einer Verlustverrechnung führen könnten. Gleiches gilt für den Formwechsel einer Tochter-KapGes. in eine (gewerbliche) Tochter-PersGes. (ebenso FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1086]). Zu Einzelheiten s. Anm. 32.

Erstmalige Beteiligung: Von Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 erfasst wird nur die erstmalige Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft. Bestandsfälle werden bereits über Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ausgeschlossen (s. Anm. 32 f.).

Stellungnahme: Der Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestaltung des Tatbestands für eine Maximalpauschalität entschieden, weil zur Missbrauchsvermeidung auch geeignetere zur Verfügung gestanden hätten. Zwar besteht im Rahmen der KSt uE zutr. das Bedürfnis, die zugerechneten Gewinnanteile von einer Verlustverrechnung auszuschließen, da für die GewSt aufgrund der Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8 Nr. 8, 9 Nr. 2 GewStG ohnehin keine Verrechnung der Gewerbeerträge erfolgt. Der für die KSt notwendige Ausschluss hätte aber durch eine entsprechende Anordnung einer Verrechnungsbeschränkung unproblematisch umgesetzt werden können (zutr. DÖRR/REISCH/PLUM, NWB 2017, 573 [577]; ENGELN/BÄRSCH, DK 2017, 22 [26]). Aufgrund der getrennten Gewinnermittlung hätte sich die Norm dadurch auch nicht wesentlich

verkompliziert (ebenso BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2189]; FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1087]). In der gewählten Form müssen für eine Anwendung von § 8d auch lang bestehende Beteiligungen abgestoßen werden. Dies gilt selbst dann, wenn der Geschäftsbetrieb – dem Sinn und Zweck von § 8d entsprechend – unverändert fortgeführt wird (verfassungsrechtl. Bedenken aufgrund einer atypischen Typisierung sehen daher FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [13]). Die Voraussetzungen des § 8d hätten in diesen Fällen auch schlichtweg zusätzlich bei der Mitunternehmerschaft geprüft und nachgehalten werden können. Alternativ wäre – entsprechend § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG – auch ein gesperrter Verlustabzug iSd. § 8d uE in Betracht gekommen. In diesem Fall hätte der Verlustvortrag iSd. § 8d zumindest noch bei einer Abstoßung der Mitunternehmerschaftsbeteiligung genutzt werden können.

e) Stellung eines Organträgers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5)

60

Die Einnahme der Stellung eines OT (iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) ist nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ein schädliches Ereignis. Hintergrund ist, dass der Körperschaft anderenfalls gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 positives Einkommen aus dem Geschäftsbetrieb) der OG zugerechnet werden könnte, was zu einer Verrechnung mit fortführungsgebundenen Verlustvorträgen führen würde. Unschädlich ist dagegen die Stellung einer OG (s. Anm. 10).

Erstmalige Beteiligung: Von Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 erfasst wird nur die erstmalige Einnahme einer OT-Stellung. Bestandsfälle werden bereits über Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ausgeschlossen (s. hierzu Anm. 32 f.; unzut. aA FERDINAND, BB 2017, 87 [90]).

Nichtanerkennung der Organschaft: Wird die Organschaft rückwirkend nicht anerkannt („verunglückte Organschaft“, s. zu möglichen Gründen KRUMM in BLÜMICH, § 14 Rn. 240 ff. [3/2016]), ist auch das schädliche Ereignis rückwirkend zu korrigieren (s. auch Anm. 32 unter „Nichtanerkennung der Organschaft“).

Stellungnahme: Die im Rahmen von Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 geäußerte Kritik lässt sich auch auf den hier einschlägigen Tatbestand übertragen. Die Einführung einer Verlustverrechnungsbeschränkung für § 8d mit den Organgesellschaftseinkommen wäre die sachgerechtere Lösung gewesen (ebenso BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2189]; DÖRR/REISCH/PLUM, NWB 2017, 573 [577]; ENGELEN/BÄRSCH, DK 2017, 22 [26]). Eine Wesentlichkeitsschwelle (so FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1087]) erachten wir hingegen für nicht praktikabel (s. Anm. 59 entsprechend).

f) Übertragung von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6)

61

Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 inkriminiert die Übertragung von WG auf die Verlustkörperschaft unter geringerem Wertansatz als dem gemeinen Wert. Hintergrund ist, dass bei einem Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten Ertragspotenzial aus einem anderen Geschäftsbetrieb für die Verlustverrechnung bei § 8d verwendet werden könnte (s. SCHOLZ/RIEDEL, DB 2017, 2562 [2565]).

Übertragungsvorgänge: Erfasst wird sowohl die Übertragung einzelner WG als auch die Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil). Nicht erfasst ist hingegen die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung. Die Übertragung der WG kann im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge stattfinden. Die Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten werden oftmals auch einen Fall des Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 oder 4 darstellen (s. Anm. 57 f.).

Wertansatz: Der Ansatz der übernommenen WG muss unterhalb ihres gemeinen Werts erfolgen, also zu Buch- oder Zwischenwerten. Entscheidend ist dabei nach dem Wortlaut ausschließlich der Wertansatz bei der übernehmenden Verlustkörperschaft. Der Wertansatz beim übertragenden Rechtsträger ist ohne Relevanz. Die Vorschrift bezieht sich damit auf §§ 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG, 12 Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 2 UmwStG.

► *Angeschaffte Wirtschaftsgüter* wird die Verlustkörperschaft mit den AK aktivieren. Sofern die WG von einem fremden Dritten erworben wurden, wird man unterstellen, dass der von der Verlustkörperschaft gezahlte Preis dem gemeinen Wert entspricht.

► *Verdeckte Einlage:* Werden die WG im Wege der verdeckten Einlage auf die Körperschaft übertragen, sind sie nach den Bewertungsregeln des § 8 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. mit dem Teilwert anzusetzen (zur Bewertung von verdeckten Einlagen s. § 8 Anm. 465). Teilwert und gemeiner Wert können dem Grunde nach differieren, wobei für die Anwendung von Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 davon auszugehen sein sollte, dass diese sich decken und folglich der Tatbestand nicht erfüllt ist.

► *Verschmelzung oder Spaltung auf die Verlustkörperschaft:* Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG hat der übernehmende Rechtsträger das auf ihn übergegangene Vermögen mit dem in der stl. Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert iSd. § 11 UmwStG anzusetzen. Der Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 ist demnach erfüllt, wenn in der stl. Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers nach § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ein Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz gestellt wurde.

► *Einbringungen von Sachgesamtheiten nach § 20 UmwStG* führen zur Tatbestandserfüllung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 6, wenn die Verlustkörperschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG beantragt, das übernommene Vermögen mit dem Buch- oder Zwischenwert anzusetzen. Auch bei einem Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1, 2 UmwStG bleibt es bei einem schädlichen Ereignis (ebenso NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [291]; aA KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1089]), sofern der Eintritt des schädlichen Ereignisses nicht zu einer vollständigen Nachversteuerung (keine Abschmelzung im Rahmen der Siebtelregelung) geführt hat.