

## § 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 „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(1) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>Satz 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.

<sup>3</sup>Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. <sup>4</sup>Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. <sup>5</sup>Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. <sup>6</sup>Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). <sup>7</sup>Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. <sup>8</sup>Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen. <sup>9</sup>Satz 8 gilt bei Anwendung des § 3a Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. <sup>2</sup>Gleiches 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 KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

...

(3b) § 8 Absatz 8 Satz 6, § 8 Absatz 9 Satz 9, § 8c Absatz 2, § 8d Absatz 1 Satz 9, § 15 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 und 3 und § 15 Satz 1 Nummer 1a in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 27. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074) sind auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 52 Absatz 4a Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) stellt.

...

(6a) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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, Flick Gocke Schaumburg, Düsseldorf; Gary **Rüsch**, Köln  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

#### Inhaltsübersicht

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8d . . .</b>	<b>1</b>
--	----------

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 8d</b>	1	<b>V. Geltungsbereich des § 8d .</b>	8
<b>II. Rechtsentwicklung des § 8d</b> . . . . .	2	<b>1. Persönlicher Geltungsbereich</b> . . . . .	8
<b>III. Bedeutung des § 8d</b> . . . . .	3	a) Anwendung bei Körperschaften . . . . .	8
1. Gesetzeszweck . . . . .	3	b) Beschränkte Steuerpflicht . . . . .	9
2. Rechtliche Bedeutung . . . . .	4	c) Organschaft . . . . .	10
3. Wirtschaftliche Bedeutung . . . . .	5	<b>2. Sachlicher Geltungsbereich</b> . . . . .	11
<b>IV. Vereinbarkeit des § 8d mit höherrangigem Recht</b> . . . . .	6	<b>3. Zeitlicher Geltungsbereich</b>	12
1. Verfassungsmäßigkeit . . . . .	6	a) Inkrafttreten . . . . .	12
2. Unionsrechtskonformität . . . . .	7	b) Erstmalige Anwendung . . . . .	13

	Anm.		Anm.
c) Ausnahmen bei einer Ein- oder Ruhendstellung	14	2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	16
<b>VI. Verhältnis des § 8d zu anderen Vorschriften</b>	<b>15</b>	3. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG	17
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	15	4. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften	18

<p><b>B. Erläuterungen zu Abs. 1: Nichtanwendung von § 8c, Vortrag nicht genutzter Verluste als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag</b> . . . . . 19</p>
---

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1</b>	<b>19</b>	1. Regelungsinhalt	34
<b>II. Grundregel (Abs. 1 Satz 1)</b>	<b>20</b>	2. Betätigung	35
1. Regelungsinhalt	20	3. Nachhaltig	36
2. Tatbestandsvoraussetzungen	21	4. Einheitliche Gewinnerzielungsabsicht	37
a) Schädlicher Beteiligungserwerb	21	5. Gegenseitige Ergänzung und Förderung	38
b) Antrag	22	6. In einer Gesamtbetrachtung	39
c) Gleichgeblibener Geschäftsbetrieb	23	<b>V. Qualitative Merkmale (Abs. 1 Satz 4)</b>	<b>40</b>
d) Beobachtungszeitraum I	24	<b>VI. Antragsrfordernis (Abs. 1 Satz 5)</b>	<b>41</b>
e) Kein Ereignis iSv. Abs. 2	25	1. Form und Frist	41
aa) Schädliche Ereignisse	25	2. Vor- und Nachteile der Antragsausübung	42
bb) Beobachtungszeitraum II	26	<b>VII. Definition des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (Abs. 1 Satz 6)</b>	<b>43</b>
3. Rechtsfolge	27	1. Dem Grunde nach	43
<b>III. Ausnahmen (Abs. 1 Satz 2)</b>	<b>28</b>	2. Der Höhe nach	44
1. Altverluste (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	28	3. Zuordnung zum entsprechenden Veranlagungszeitraum bei abweichendem Wirtschaftsjahr	45
a) Tatbestandsvoraussetzungen	28	<b>VIII. Gesonderter Ausweis und gesonderter Feststellungsverfahren (Abs. 1 Satz 7)</b>	<b>46</b>
aa) Regelungsinhalt und Zweck	28	<b>IX. Verwendungsreihenfolge zu § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 1 Satz 8)</b>	<b>47</b>
bb) Einstellung des Geschäftsbetriebs	29	<b>X. Verwendungsreihenfolge zu § 3a Abs. 3 EStG (Abs. 1 Satz 9)</b>	<b>48</b>
cc) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs	30		
b) Rechtsfolge	31		
2. Organträger und Mitunternehmerbeteiligungen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	32		
a) Tatbestandsvoraussetzungen	32		
b) Rechtsfolge	33		
<b>IV. Bestimmung des Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Satz 3)</b>	<b>34</b>		

<b>C. Erläuterungen zu Abs. 2:          Untergang eines fortführungs-          gebundenen Verlustvortrags . . . . . 49</b>
--

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 2 . . . . .</b>	49	<b>1. Konzeption des Abs. 2 Satz 2 . . . . .</b>	55
<b>II. Regelungsinhalt und Normzweck des Abs. 2 . . . . .</b>	50	<b>2. Tatbestände . . . . .</b>	56
<b>III. Grundregel (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1) . . . . .</b>	51	a) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1) . . . . .	56
1. Tatbestand: Einstellung des Geschäftsbetriebs . . . . .	51	b) Andersartige Zweckbestimmung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2) . . . . .	57
2. Rechtsfolge: Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags . . . . .	52	c) Zusätzlicher Geschäftsbetrieb (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3) . . . . .	58
<b>IV. Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .</b>	53	d) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4) . . . . .	59
1. Entsprechende Anwendung von § 8c Abs. 1 Sätze 5 bis 8 . . . . .	53	e) Stellung eines Organträgers (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5) . . . . .	60
2. Rechtsfolge . . . . .	54	f) Übertragung von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6) . . . . .	61
<b>V. Typisierte weitere schädliche Ereignisse (Abs. 2 Satz 2) . . . . .</b>	55		

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8d</b>
--

**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 Anteilerwerb, FR 2016, 928; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Verluststrettung 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; ARBEITSKREIS STEUERN UND REVISION IM BUND DER WIRTSCHAFTS-AKADEMIKER (BWA) eV, A Never-Ending Story: Der Begriff des(selben) Geschäftsbetriebs im Sinne des § 8d KStG, DStR 2017, 2457; DÖRR/REISICH/PLUM, Fortführungsgebunde-

ner 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-)Ver- einbarkeit 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, Die Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften muss reformiert werden, DB 2017, Heft 48, M26; FÖRSTER/VON CÖLLN, Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, DStR 2017, 8; GÄNSLER, Die Rettung steuerlichen Verlustvorträge, WPg 2017, 534; KESSLER/ EGGELHOF/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, GmbHR 2017, 1009; MIRBACH, Erweiterung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften, KÖSDI 2017, 20330; MOSER/WITT, Neu geschaffener § 8d KStG – ein gelungenes Korrektiv zur Ver- lustnutzungsbeschränkung gem. § 8c KStG?, DStZ 2017, 234; NEUMANN/HEUSER, § 8d KStG – Weiterentwicklung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung für eng be- grenzte Sonderfälle, GmbHR 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 Arbeits- gruppe „Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung nach Anteilseignerwech- sel (§ 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; THEES/ZAJONS, Unternehmensbewertungen im Kontext der Neuregelung des § 8d KStG, BB 2017, 1259; RÖDER, Der neue § 8d KStG und die Fortführung des Geschäftsbetriebs: Verlustnutzung mit unternehmerischer Ent- wicklung vereinbar – auch in Sanierungsfällen, DStR 2017, 1737; SCHWEDHELM/OLBING/ BINNEWIES, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2017/2018, GmbHR 2017, 1289; STRAHL, Überblick zur steuerlichen Jahresendgesetzgebung 2016, KÖSDI 2017, 20170; SUCHANEK/HESSE, § 10a Satz 1 GewStG – Die entsprechende An- wendung 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 Kör- perschaften – Neues Streitpotential durch § 8d KStG-E, StBp. 2017, 35; FERTIG, Verlustabzug bei Körperschaften (§§ 8c, 8d KStG) – viel Lärm um nichts?, Ubg 2018, 521; FÖRSTER/ FÖRSTER, Aktuelle Fragen beim Unternehmenskauf aus Erwerbersicht, WPg 2018, 986; HEERDT, Die Rücknahme des Antrags nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG, DStR 2018, 653; KA- MINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, Anwendung von § 8d KStG auf § 2a EStG-Verluste, ISR 2018, 301; KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, Ausgewählte Zweifelsfragen des § 8d KStG im grenzüberschreitendem Kontext, ISR 2018, 341; KUSCH, Der Geschäftsbetrieb des § 8d KStG, NWB 2018, 930; MORITZ/HELIOS, § 8c KStG – Quo Vadis?, BB 2018, 343; POHL, Zweifelsfragen zu § 8d KStG im Kontext der Organshaft, BB 2018, 796; U. PRINZ, Verfassungsproblematik des § 8c KStG, DB 2018, Heft 34, M 4; RÖDDER/SCHUMACHER, Auch der Begriff des schädlichen Beteiligungserwerbs muss nach dem Beschluss des BVerfG in § 8c KStG neu geregelt werden, Ubg 2018, 5; SUCHANEK/RÜSCH, Zweifelsfra- gen bei § 8d KStG, GmbHR 2018, 57; FÖRSTER/HECHTNER, Neue gesetzliche Rahmenbe- dingungen im Sanierungssteuerrecht, DB 2019, 10; HEERDT, Keine Ausschlussfrist für den Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG, DStR 2019, 198; HEERDT/MÜHLING, Mittel und Wege aus einem fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach Abschaffung des quotalen Ver- lustuntergangs i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab 2016 durch das JStG 2018, FR 2019, 208; HERKENS, Der Antrag nach § 8d KStG, GmbH-StB 2019, 81.

## I. Grundinformation zu § 8d

1

Bei § 8d handelt es sich – neben der in § 8c selbst enthaltenen Konzern-, Stille- Reserven- sowie jüngst auch wieder der Sanierungsklausel – um eine weitere Aus- nahmevorschrift zu § 8c Abs. 1 Satz 1. Maßgeblich für den Verlustertalt ist bei eigentlicher Erfüllung der Tatbestände des § 8c Abs. 1 Satz 1 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 ff.). 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 (s. Anm. 46 ff.), denn 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 Ereignisse 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 wurde in das KStG eingefügt (zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 13).

**Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): § 8d Abs. 1 wurde Satz 9 angefügt, der für Zwecke des § 3a Abs. 3 EStG uE konstitutiv (so auch SEER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3a EStG Rz. 9; „klarstellend“, BTDrucks. 18/12128, 34) regelt, dass ein stfreier Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 EStG zuerst mit einem fortführungsgebundenen Verlustvortrag und erst hiernach mit einem „allgemeinen“ Verlustvortrag zu verrechnen ist (s. Anm. 48). Das Inkrafttreten der Regelung stand jedoch unter dem Vorbehalt der beihilferechtl. Entsch. der EU-Kommission zu § 3a EStG (BGBl. I 2017, 2074, 2079, s. dort Art. 6 Abs. 2).

**Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Durch den Wegfall von § 8c Abs. 1 Satz 1 aF (s. § 8c Anm. 2) wurde der in § 8d Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 enthaltene Verweis auf die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel (s. Anm. 53) redaktionell an die neue Strukturierung von § 8c angepasst. Zudem wurde der unter Vorbehalt stehende § 8d Abs. 1 Satz 9 durch Aufhebung des Vorbehalts ausdrücklich in Kraft gesetzt (s. Anm. 48), da sich die positive Entsch. der EU-Kommission zu § 3a EStG nicht in einem formellen Beschluss, sondern lediglich in einem *comfort letter* vollzogen hat (zur Gesetzesentwicklung s. FÖRSTER/HECHTNER, DB 2019, 10).

## 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 vorherigen Ausschluss- (s. Anm. 25 und 28 ff.) und späteren 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 (zu den möglichen Anwendungsfällen s. Anm. 5).

## 2. Rechtliche Bedeutung

4

**Missbrauchsvermeidung mit Steuervergünstigungscharakter:** § 8d ist im Zusammenspiel mit § 8c als Vorschrift zur Missbrauchstypisierung einzuordnen (zur Einordnung von § 8c als Missbrauchsnorm s. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 126; § 8c Anm. 3). Der kstl. Verlustuntergang hängt nicht mehr ausschließlich von einem qualifizierten Anteilseignerwechsel (persönliches Substrat) ab, hinzukommen muss ein Wechsel der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft selbst, mithin also auch eine Veränderung des sog. sachlichen Substrats. In Anbetracht der engen 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 beihilferechtl. 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 rechtl. 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 [www.ertragsteuerrecht.de/media/KStG\\_008\\_216\\_10-2007\\_Anm0400-0499.pdf](http://www.ertragsteuerrecht.de/media/KStG_008_216_10-2007_Anm0400-0499.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 rechtl. 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 Rz. 46 [8/2017]). Aus diesem Grund wäre bspw. die formwechselnde Umwandlung der Körperschaft in eine Körperschaft anderer Rechtsform unschädlich für den Verlustabzug (BFH v. 27.10.1994 – I R 60/94, BStBl. II 1995, 326; BFH v. 27.3.1996 – I R 112/95, BStBl. II 1996, 480), was freilich nicht für den Formwechsel in eine PersGes. gilt (fiktive Vermögensübertragung, vgl. § 25 Satz 1 iVm. § 20 Abs. 1 UmwStG).

► *Wirtschaftliche Identitätswahrung:* Der Verlust der wirtschaftlichen Identität wurde durch ein Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 aF konkretisiert und war dem-

nach 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 Sätze 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 mit Ausnahme von Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 ggf. iVm. Abs. 1 Satz 1 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 allgemeine Vortragsmöglichkeit nach § 10d EStG, § 10a GewStG und die der speziellen Verlustverrechnungskreise tritt (s. Anm. 15 ff.), wobei die bisherigen Vortragsmöglichkeiten mehrheitlich durch § 8c einschränkt 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 entfalle durch diese Regelungstechnik das Bedürfnis, Aussagen zum Zusammenhang zwischen der „substantiellen Anteilsübertragung und der strukturellen Veränderung auf Gesellschaftsebene“ zu treffen (BRDrucks. 544/16, 7). Unabhängig davon, was der Gesetzgeber damit im Detail vor Augen hatte, hätte man diese Überlegungen uE auch bei einer Integration in § 8c vermeiden können. 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 unabhängig von einem Anteilseignerwechsel entfallen können (s. Anm. 49 ff.).

**Nachteilige Rechtsfolgen bei § 8d:** Der Vorteil der gesonderten Vorschrift besteht uE vor allem darin, dass sich hiermit die – insbes. im Vergleich zur ursprünglichen Fassung von § 8c – schärfere Ausgestaltung von § 8d rechtfertigen lässt, da dessen Anwendung für den Stpfl. mit erheblichen Nachteilen verbunden sein kann (s. Anm. 44), wobei sich diese Kritik durch die rückwirkende Streichung von § 8c Abs. 1 Satz 1 aF abgemildert hat (s. Anm. 42 aE).

### 5 3. Wirtschaftliche Bedeutung

**Anwendungsfälle:** Aufgrund der Einschränkungen des Anwendungsbereichs dürfte § 8d für die Mehrheit der Unternehmen keine Bedeutung haben (glA RÖDDER, JbFStR 2017/18, 108; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 58; für die Praxis „nahezu untauglich“; ähnlich WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 3 [7/2018]). Auch der Gesetzgeber geht von einer „sehr begrenzten



Anzahl von Fällen“ aus und schätzt die (wohl jährliche) Inanspruchnahme auf ca. 2000 Fälle (BRDrucks. 544/16, 6). Dies deckt sich mit dem gewünschten 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). Durch die Streichung von § 8c Abs. 1 Satz 1 aF (s. § 8c Anm. 2) haben sich die möglichen Anwendungsfälle weiter verringert – der Hintergrund ist hier freilich ein positiver. Nicht geändert haben sich dadurch aber die restriktiven Anwendungsvoraussetzungen von § 8d selbst (s. Anm. 14 und 23).

**Jährliche Steuerwirkung:** Trotz der wohl geringen Anwendungsfälle von § 8d wurden die Steuermindereinnahmen bei seiner Einfügung 2016 mit ./ 600 Mio. € kalkuliert (BTDrucks. 544/16, 2). Für § 8c wurde 2007 eine Jahreswirkung von + 1,475 Mrd. € geschätzt (BTDrucks. 16/4841, 43), die 2010 geschaffenen Ausnahmen (Konzern- und Stille-Reserven-Klausel) wurden mit ./ 1,34 Mrd. € (BTDrucks. 17/15, 12; BTDrucks. 18/4902, 39) und 2018 die Streichung von Satz 1 aF mit der Wiederanwendung der Sanierungsklausel mit ./ 85 Mio. € kalkuliert (BRDrucks. 372/18, 27 f., ab dem Jahr 2022), sodass die geschätzten Mehreinnahmen von § 8c saldiert bei nur noch 20 Mio. € liegen, die Validität der Zahlen vorausgesetzt (s. auch § 8c Anm. 4).

## IV. Vereinbarkeit des § 8d mit höherrangigem Recht

### 1. Verfassungsmäßigkeit

6

**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 VZ der Gesetzesverkündung betrifft (dazu ausführlich HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 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 Rz. 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 [1292 f.]; glA MORITZ/HELIOS, BB 2018, 343 [349]; s. auch Anm. 14). Vor allem in § 8d Abs. 2 Nr. 4, 5 und 6 ist die gewählte

Typisierung unverhältnismäßig (s. Anm. 59 f.; vgl. auch ERNST/ROTH, Ubg 2017, 366 [373]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 58; FÖRSTER, DB 2017, Heft 48, M26 [M27]; RÖDDER/SCHUMACHER, Ubg 2018, 5 [6]; krit. auch NIEMEYER/LEMMEN, DStZ 2017, 679 [685]). Für eine enge Auslegung bei mehreren Geschäftsbetrieben (s. Anm. 23) wäre uE überhaupt kein sachlicher Grund ersichtlich, da die absolut überwiegende Zahl von Unternehmen, die über mehrere Geschäftsbetriebe verfügt, völlig frei von einer Missbrauchsabsicht ist. Die Einschränkung würde sich auch nicht mit Vereinfachungsgründen rechtfertigen lassen, zumal mit ihr schlichtweg keine Vereinfachung verbunden ist (s. Anm. 23 „Mehrere Geschäftsbetriebe“).

## 7 2. Unionsrechtskonformität

**Grundfreiheiten:** Für beschränkt kstpl. Gesellschaften (§ 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) differenziert § 8d nicht nach in- oder ausländ. 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 ausländ. Geschäftsbetrieben ergibt. Weil bei unbeschränkt kstpl. Gesellschaften im Rahmen einer teleologischen Reduktion ebenfalls nur inländ. Sachverhalte eine Rolle spielen sollten (s. Anm. 58), muss dies auch für beschränkt kstpl. 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 inländ. und nicht auch ausländ. stille Reserven zu berücksichtigen sind (s. HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 29, 32 [7/2018]); aA SCHOBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 41).

**Beihilferecht:** Durch die enge Ausgestaltung von § 8d wurden bei seiner Einfügung etliche Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem unionsrechtl. Beihilfeverbot geäußert (ausführl. KUBMAUL/PALM/LICHT, GmbHR 2017, 1009). Nach der Entsch. des EuGH zur Sanierungsklausel (s. § 8c Anm. 8) scheint sich diese Kritik jedoch abzumildern (s. nachfolgend „Referenzsystem“).

► *Notifizierungsverfahren:* Trotz der anfänglich geäußerten Zweifel hat § 8d nach Auffassung des Gesetzgebers keine „unmittelbare[n] Bezüge zum EU-Recht ...“ (BRDrucks. 544/16, 4), was in Anbetracht der (damaligen) 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 *comfort letter* ausreichen) kein Notifizierungsverfahren eingeleitet haben (BTDrucks. 18/10495, 12), was uE aus Rechtssicherheitsgründen und für eine anwendungsfreundliche Regelung nicht nachvollziehbar ist. 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. Schließlich ist auch die Rspr. nicht daran gebunden.

► *Referenzsystem:* Die zuvor genannte Kritik ist ohne Bedeutung, wenn man der Auffassung folgt, dass das für die beihilferechtl. Qualifikation maßgebliche Referenzsystem im Verlusterhalt zu sehen ist (entsprechend der Entsch. des EuGH für die Sanierungsklausel, s. § 8c Anm. 8). Dann bewirkt auch der Verlusterhalt

über § 8d keine solche Abweichung, sodass eine unzulässige Beihilfe verneint werden kann (zust. FERTIG, Ubg 2018, 521 [527]; KUBE/REIMER in HFSt, Bd. 8, 2018, 316; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 26 [7/2018]; LINN/PIGNOT, IStR 2018, 552 [560]; SCHÖBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 44). Die Gefahr an dieser Schlussfolgerung besteht jedoch darin, dass sich mit ihr jede im Verlufterhalt liegende Begünstigung einer effektiven beihilferechtl. Kontrolle entziehen lässt (krit. zur Referenzsystembestimmung SCHÖBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8c Rz. 105).

► *Begünstigung bestimmter Unternehmen*: Vielmehr bleibt es dabei, dass § 8d aufgrund der bereits im Tatbestand verankerten und der darüber hinaus möglichen Einschränkungen durch eine enge Auslegung der Vorschrift (s. Anm. 14 und 23) nach wie vor auf einen bestimmten Unternehmenskreis zugeschnitten ist (s. Anm. 5). Vor dem Hintergrund der wettbewerbsrechtl. Relevanz hat sich daher an der bereits früh geäußerten Kritik zur beihilferechtl. Ausgestaltung von § 8d nichts geändert (FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [18]; krit. auch WILCKEN, NZI 2016, 996 [998]; KUBMAUL/PALM/LICHT, GmbHR 2017, 1009; offengelassen SCHÖBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 44; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 33; WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 13 [7/2018]). Zudem verbleiben auch bei einem „Verlufterhalt“ als Referenzsystem weitere Prüfschritte für die Beurteilung der Selektivität, nämlich „ob eine Differenzierung zwischen Unternehmen stattfindet, die sich mit Blick auf das Ziel des Referenzsystems in vergleichbarer rechtlicher und tatsächlicher Lage befinden“ (ELLENRIEDER, IStR 2018, 179 [180] mwN). Warum nach einem schädlichen Beteiligungserwerb der Verlufterhalt über § 8d nur für wenige Unternehmen in Betracht kommen soll (s. Anm. 5), ist aus beihilferechtl. Gesichtspunkten nicht nachvollziehbar (aA POHL in BeckOK, § 8d Rz. 46 [1/2019]). Auch wenn die jüngste Rspr. im Hinblick auf § 8d für den Stpfl. günstig erscheint, von der Vorschrift aber realiter nur die wenigsten Stpfl. profitieren können, wäre es letztlich hilfreich gewesen, wenn der Gesetzgeber zumindest beihilferechtl. gezwungen wäre, eine anwendungsöffnere Regelung zu schaffen.

## V. Geltungsbereich des § 8d

### 1. Persönlicher Geltungsbereich

#### a) Anwendung bei Körperschaften

8

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. (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 1) nicht anzuwenden (s. § 8c Anm. 9 mwN; zust. POHL in BeckOK, § 8d Rz. 171 [1/2019]), 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 Satz 1, 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. 2018, § 8d Rz. 11).

### 9 b) 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 Rz. 28–33 [7/2018]; zust. KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 341 [344]; SCHOBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 27). Aus diesem Grund bezieht sich bspw. der Beobachtungszeitraum des § 8d Abs. 1 Satz 1 nur auf die inländ. VZ, 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).

### 10 c) Organschaft

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

**Organgesellschaften:** Auf Ebene der OG ist eine Anwendung von § 8d in Ermangelung eines anderslautenden Wortlauts möglich, sodass auch ein schädlicher Beteiligungserwerb an der OG nach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum die Anwendung von § 8d eröffnet.

GLA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 120; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 (17); POHL, BB 2018, 796 (798); NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 (291); LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 75 (11/2017); KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 (1088); SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [62]; aA wohl nur BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 25 (2/2019), wegen systematischer Bedenken, weil es bei OG keinen Verlustvortrag aus organschaftlicher Zeit geben kann.

Hierbei verfügt jede OG über einen eigenen Geschäftsbetrieb, eine Gesamtbetrachtung des Organkreises erfolgt nicht (dies aber befürwortend KENK, BB 2016, 2844 [2846]).

**Erfasste Verluste:** 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 [1087 f.], ist nur der vororganschaftliche Verlustvortrag betroffen). Infolge der Organschaft hat die OG keinen Verlustvortrag aus organschaftlicher Zeit. Demnach führt die Anwendung von § 8d dazu, dass der vororganschaftliche Verlustvortrag und die laufenden Verluste der OG erhalten bleiben. Letztere würden am Ende des Wj. durch den OT standardmäßig ausgeglichen (was letztlich zu einer Verrechnung mit Gewinnen des OT führt) und wären nicht fortführungsgebunden, weil § 8d keine anderweitige Anordnung enthält (zust. POHL, BB 2018, 796 [799]; SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [62]; im Erg. auch KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1088]; aA ausführl. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 120). 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.

**Vororganschaftlicher Verlustvortrag:** Bei der OG wird nach der Maßgabe von § 8d Abs. 1 Satz 6 (s. dazu Anm. 43 f.) der vororganschaftliche Verlustvortrag zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Folgt man der hM, dass § 15 Satz 1 Nr. 1 aber – trotz des abweichenden Wortlauts – sämtliche Verluste erfasst und damit auch jene, die keinen Bezug zu § 10d EStG aufweisen (s. KRUMM in BLÜMICH, § 15 Rz. 13 [7/2016] mwN), wäre auch § 8d von der Regelung eingeschlossen, der in einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag umgewandelte Verlustvortrag also ebenfalls 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 Rz. 38), sodass bei einer Option zu § 8d auf Ebene der OG der dann entstehende fortführungsgebundene Verlustvortrag nicht eingefroren wird und im folgenden VZ mit Gewinnen der OG verrechnet werden kann (zust. WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 75 [7/2018]; wohl auch LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 75 [11/2017]). Auch hier kann es sich uE nicht um eine planwidrige Regelungslücke handeln. Folgt man aber der FinVerw., wonach zuerst das Einkommen der OG dem OT zugerechnet wird und erst hiernach ein Verlustabzug erfolgt (R 7.1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 26, 30 KStR 2015), haben diese Überlegungen mangels positiven Gesamtbetrags der Einkünfte wohl keine praktische Bedeutung (POHL, BB 2018, 796 [799]; POHL in BeckOK, § 8d Rz. 120 [1/2019]).

## 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. 10 f. und 33) – nicht von § 8d erfasst (s. 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

### a) Inkrafttreten

12

Das § 8d zugrunde liegende Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wurde am 23.12.2016 verkündet und ist nach dessen Art. 3 mW v. 1.1.2016 in Kraft getreten (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3). Ein fortführungsgebundener Verlustvortrag kann daher frühestens zum 31.12.2016 gebildet werden. Die erstmalige Anwendung wird jedoch durch eine gesonderte Anwendungsvorschrift in § 34 Abs. 6a bestimmt (s. Anm. 13).

### b) Erstmalige Anwendung

13

**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, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1.1.2016 weder ein- noch ruhend gestellt war (s. Anm. 29 f.), weshalb ein fortführungsgebundener Verlustvortrag erstmalig zum 31.12.2016 festgestellt werden kann. Die Anwendungsvorschrift erlaubt damit grds. eine rückwirkende Anwendung von § 8d (zur ver-

fassungsrechtl. 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 1 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. 2018, § 8d Rz. 25; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 (283); FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 (9); aA KUBMAUL/PALM/LICHT, GmbHR 2017, 1009; STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 (20179) unter Rz. 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 (POHL in BeckOK, § 8d Rz. 17.4 [1/2019], spricht sich für eine teleologische Reduktion aus; krit. auch FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 [9]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 41 [7/2018]; SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [58]; 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 von 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. Anm. 28 f.). 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 (dazu bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [58]).

**Beispiel 1:** Die A- und B-GmbH waren in der Vergangenheit profitabel und erwirtschafteten im VZ 2016 erstmalig einen Verlust. Sie unterscheiden sich nur dadurch, 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. 2018, § 8d Rz. 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 anderen 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 (zu den Rechtsfolgen bei § 8c s. § 8a Anm. 13).

▶ *Gesonderte Anwendungsvorschrift für § 8c und § 8d:* Diese ist erforderlich, weil es sich bei einem Zinsvortrag nicht um „nicht genutzte Verluste“ iSv. § 8c Abs. 1 Satz 1 handelt (zum Begriff s. § 8c Anm. 31) und auch der Wortlaut von § 8d Abs. 1 Satz 6 nur den „Verlustvortrag“, nicht aber einen Zinsvortrag erfasst (s. 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 5 (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 einen 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“ (zu diesem Problem s. 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 (s. § 8c Anm. 12). Liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 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 (Verlustuntergang) suspendiert (s. Anm. 27). Die Eigenständigkeit besteht darin, dass § 8d nicht auf die Verlustuntergangsgrößen des § 8c abstellt (s. Anm. 43f.) und besondere Voraussetzungen für den Verlusterhalt normiert (s. Anm. 49 ff.). Zur Frage, warum § 8d nicht in § 8c integriert wurde, s. Anm. 4.

▶ *Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 4):* Gesetzestechnisch ist 8d gegenüber der Konzernklausel nachrangig (kann also nicht vorher angewandt werden), da die



Konzernklausel bereits das Vorliegen eines Zählererwerbs im Rahmen der Prüfung eines schädlichen Beteiligungserwerbs suspendiert (s. Anm. 21 sowie § 8c Anm. 50). In Ermangelung eines schädlichen Beteiligungserwerbs ist § 8d nicht anwendbar (und auch nicht erforderlich). Die Anwendung der Konzernklausel ist ohnehin immer vorteilhaft, weil mit ihr keinerlei negative Rechtsfolgen verbunden sind (s. § 8c Anm. 50).

► *Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 5–8)*: Im Verhältnis zur Stille-Reserven-Klausel ist § 8d gleichrangig, denn bei Erfüllung ihrer Voraussetzungen bleibt der schädliche Beteiligungserwerb bestehen, lediglich seine Rechtsfolgen werden suspendiert (s. § 8c Anm. 51). Durch die Nachweiserfordernisse besteht für den Stpfl. ein Anwendungswahlrecht (s. unten „Wahlrecht“). Ob die Stille-Reserven-Klausel oder § 8d zur Anwendung kommen soll, ist einzelfallabhängig (zu den Vor- und Nachteilen s. Anm. 42).

► *Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a)*: Gesetzestechnisch ist § 8d auch im Verhältnis zur Sanierungsklausel gleichrangig, denn bei Erfüllung ihrer Voraussetzungen bleibt hier ebenfalls der schädliche Beteiligungserwerb bestehen, er ist lediglich für die Rechtsfolgen von § 8c Abs. 1 Satz 1 „unbeachtlich“, fließt also nicht in die Schwellenberechnung ein (s. § 8c Anm. 77). Durch die Nachweiserfordernisse ergibt sich hier gleichermaßen ein Anwendungswahlrecht (s. nachfolgend „Wahlrecht“; zu den Vor- und Nachteilen s. Anm. 42).

► *Wahlrecht*: Bei den vorgenannten Ausnahmen handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, die nach allgemeinen Grundsätzen durch die Körperschaft nachzuweisen sind (s. § 8c Anm. 16). Werden diese Nachweise nicht erbracht, kommt bei Erfüllung seiner Voraussetzung eine Anwendung von § 8d in Betracht. Durch unterschiedlich ausgestaltete Rechtsfolgen (s. Anm. 43 f.) ist aber oftmals einzelfallabhängig, über welche Vorschrift der Verlusterhalt angestrebt werden sollte. Gleichwohl dürfte durch die sehr restriktive Ausgestaltung von § 8d in den allermeisten Fällen ein Verlusterhalt über § 8c vorzuzugswürdig sein (s. Anm. 42).

► *Verfassungswidrigkeit von § 8c (Abs. 1) Satz 1 aF*: Nach der zeitlich begrenzten Unvereinbarkeitsklärung des BVerfG (s. § 8c Anm. 5) war fraglich, ob die Vorschrift ab dem VZ 2016 durch die Einfügung von § 8d verfassungsgemäß ist. Durch die rückwirkende Aufhebung von § 8c Abs. 1 Satz 1 aF durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (s. § 8c Anm. 2) ist diese Frage gegenstandslos geworden.

► *Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 nF*: Gemessen an den Grundsätzen der Entsch. des BVerfG zum anteiligen Verlustuntergang ist auch § 8c Abs. 1 Satz 1 nF verfassungswidrig – § 8d ändert hieran nichts (s. § 8c Anm. 6).

GLA FÖRSTER/HECHTNER, DB 2019, 10 (13); FÖRSTER, DB 2017, Heft 48, M26 (M27); FERTIG, Ubg 2018, 521 (528 ff.); MORITZ/HELIOS, BB 2018, 343 (349 f.); RÖDDER/SCHUMACHER, Ubg 2018, 5 (6); PAULI, FR 2017, 663; KESSLER/EGELHOF/PROBST, DStR 2017, 1289; ERNST/ROTH, Ubg 2017, 366 (373); DREBLER, Der Konzern 2017, 326 (329); zweifelnd auch U. PRINZ, DB 2018, Heft 34, M4 (M5); HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 26 (7/2018).

Dies gilt erst recht, weil § 8d in seiner jetzigen Form uE selbst verfassungswidrig ist (s. Anm. 6; glA FÖRSTER/FÖRSTER, WPg 2018, 986 [991]; FÖRSTER, DB 2017, Heft 48, M26 [M27]; krit. auch NIEMEYER/LEMMEN, DStR 2017, 679).

► *Auswirkungen mehrerer Beteiligungserwerbe iSd. § 8c auf die Antragsstellung bei § 8d*: Sollten sich in einem VZ mehrere schädliche Beteiligungserwerbe iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 vollziehen, 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 (s. Anm. 44). Die Zahl der schädlichen Beteiligungserwerbe ist somit nicht von Relevanz, wobei die praktische Relevanz dieser Fragestellung mit der rückwirkenden Abschaffung des anteiligen Verlustuntergangs eher gering sein wird.

► *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 Verluste“, zum Begriff s. § 8c Anm. 31), allerdings zählt § 8d Abs. 2 abschließend sämtliche Untergangsgründe auf. § 8d Abs. 2 ist insoweit die speziellere Regelung. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck, weil § 8d auf die Fortführung des Geschäftsbetriebs abstellt.

Ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 48 (11/2017); HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 92 (7/2018); WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 81 (7/2018); LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 55 (9/2017); SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 257; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 (1294); im Erg. auch THEES/ZAJONS, BB 2017, 1259 (1259 f.); HEERDT, DStR 2018, 653 (654); wegen der offenen Formulierung von § 8c aA NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 (289); FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 (17); BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 51 (2/2019); KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a (3/2017); POHL in BeckOK, § 8d Rz. 338.1 (1/2019).

Die „Immunisierung“ gegenüber § 8c wird durch systematische Argumente gerade unterstützt (ausdrücklich aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 128), handelt es sich doch auch aus gesetzgeberischer Sicht um einen getrennten Regelungskreis („zwei sich ergänzende, eigenständige Regelungen“, s. BTDrucks. 544/16, 7). Der abschirmende § 8d Abs. 2 als *lex specialis* ist Ausdruck dessen.

► *Maßgeblichkeit des Wirtschaftsjahres bei § 8c und des Veranlagungszeitraums bei § 8d*: Im Gegensatz zu § 8c (s. § 8c Anm. 32 mwN) stellt § 8d nicht auf das Wj. ab (s. Anm. 24). Daraus folgt bspw., 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 Rz. 10 [11/2017]). 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 (s. Anm. 32), 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 (str., s. Anm. 43).

**Verhältnis zu § 3a EStG:** Die Vorschrift enthält eine StBefreiung für Sanierungserträge (§ 3a Abs. 1 EStG). Ein solcher Betrag ist zunächst mit vortragsfähigen Aufwands- und Verlustpositionen zu verrechnen (§ 3a Abs. 3 Satz 2 EStG). Hierbei sind zunächst die fortführungsgebundenen Verluste zu mindern (§ 8d Abs. 1 Satz 9). Kommt es im selben Jahr zu einem schädlichen Beteiligungserwerb, sind erst die Rechtsfolgen (und Ausnahmen) des § 8c anzuwenden (§ 8c Abs. 2). Hier kommt dann grds. auch ein Antrag iSd. § 8d in Betracht.

**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 Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 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. 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. Anm. 46).

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

► *Mindestbesteuerung:* Zukünftige Gewinne können uE uneingeschränkt mit einem fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet werden (dazu bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [59]). Die Vorschriften über die Mindestbesteuerung in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG kommen nicht zur Anwendung, weil dies von § 8d nicht angeordnet wird.

Ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 46 (11/2017); BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 42 (2/2019); WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 75 (7/2018); POHL in BeckOK, § 8d Rz. 322 (1/2019); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20338); GÄNSLER, WPg 2017, 534 (535); SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 256; OLBBING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8d Rz. 30; KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 301 (304); SCHWEDHELM/OLBBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 (1294); als Gestaltungsempfehlung für Konzernsachverhalte SCHÖBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 18; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 127; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 85 (7/2017); FÖRSTER/HECHTNER, DB 2019, 10 (17); KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 (1089); FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 (15); LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 79 (9/2017); KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a (3/2017).

Der Anwendungsbefehl wäre bei einem gesonderten Verlustvortrag jedoch erforderlich (so bspw. auch bei § 15 Abs. 4 Satz 2 EStG oder § 8 Abs. 9 Satz 4). Selbst wenn der Verlustvortrag iSd. § 8d als Teil des Verlustvortrags iSd. § 10d Abs. 4 EStG ausgewiesen werden sollte (vgl. die Formulierung in § 8d Abs. 1

Satz 7: „gesondert auszuweisen“, s. Anm. 46), bedarf es uE für die Anwendung der Mindestbesteuerung einer gesetzlichen Grundlage (aA aufgrund der uE ebenfalls nicht ausreichenden sachlichen Nähe des § 8d zu § 10d EStG HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 89 [7/2018]).

► *Verlustrücktrag*: Mangels ausdrücklichen Verweises auf § 10d Abs. 1 EStG (s.o. „Mindestbesteuerung“) ist ein fortführungsgebundener Verlust nicht rücktragsfähig (aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 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 verschont, aber nicht nach § 8d Abs. 1 Sätze 6 und 7 zum fortführungsgebundenen Verlust mutiert und vorgetragen wird.

### 17 3. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG

**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. § 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 (kstl.) 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 Rz. 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]; SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 255). Für den Zinsvortrag stellt sich dieses Problem aufgrund eines anders lautenden Verweises nicht (s. 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.

Zust. KLEINHHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a (3/2017); WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 25 (7/2018); LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 86 (11/2017) mit dem Hinweis auf eine kstl. Nullfeststellung; s. auch SUCHANEK/RÜSCH, *GmbHR* 2018, 57 (61); SUCHANEK/RÜSCH, *Ubg* 2017, 7 (13); SUCHANEK/HESSE, *Der*

Konzern 2017, 335 (338 f.); SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 255; aA wohl nur DRÜEN in BLÜMICH, § 10a GewStG Rz. 90 (10/2018).

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 von § 8d ist der fehlende Verweis auf die Regelungen der Mindestbesteuerung in § 10a Sätze 1 und 2 GewStG für die GewSt ohne Konsequenz. § 10a Sätze 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 Sätze 1 und 2 GewStG Anwendung findet (dazu bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [61]; s. auch SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 256).

► *Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft*: Auch der gewstl. Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft geht nach Maßgabe des § 8c unter (§ 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/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 87 [11 /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]; s. auch SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 268). 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 (ebenso SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 268; aA DRÜEN in BLÜMICH, § 10a GewStG Rz. 90 [10/2018]).

► *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. Anwendungsvorschrift 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. Verlustvotrags 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 (dazu bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [60 f.]; SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 248; aA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 41 [7/2018]).

18 **4. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften**

**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**

19

**I. Rechtlicher Aufbau des Abs. 1**

**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“, der von § 8c Abs. 1 Satz 1 legal definiert wird (s. Anm. 21). 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 einen wesentlichen Bestandteil der Verlustverschonungsregelung des § 8d.

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen

### a) Schädlicher Beteiligungserwerb

21

Das Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einer Körperschaft ist die unabdingbare Zugangsvoraussetzung für die Eröffnung des Anwendungsbereichs von Abs. 1 Satz 1, anderenfalls besteht auch keine Notwendigkeit für die Bildung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Die Legaldefinition des schädlichen Beteiligungserwerbs findet sich in § 8c Abs. 1 Satz 1 (s. § 8c Anm. 19 ff.).

**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]; POHL in BeckOK, § 8d Rz. 178 [1/2019]; SCHÖBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 11; aA DREBLER/ROGALL, DB 2016, 2375 [2376, 2378]; SCHOLZ/RIEDEL, DB 2016, 2562; nach HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 11 [7/2018], ginge § 8d in diesem Fall lediglich „ins Leere“). Dementsprechend ist Abs. 1 Satz 1 im Verhältnis zur Konzernklausel gesetzestechnisch subsidiär (s. hierzu auch Anm. 15). Da der Stpfl. für steuermindernde Tatsachen die Beweislast trägt, besteht ein faktisches Wahlrecht (LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 15 [9/2017]), das theoretischer Natur verbleibt, weil die Anwendung der Konzernklausel mit keinerlei negativen Rechtsfolgen verbunden ist (s. § 8c Anm. 50).

**Stille-Reserven-Klausel:** Liegen die Voraussetzungen der Stille-Reserven-Klausel vor (s. § 8c Anm. 53 ff.), ist weiterhin ein schädlicher Beteiligungserwerb gegeben (nur Suspendierung der Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1, nicht aber seiner Tatbestände), was die Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 1 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 bspw. die stillen Reserven iSd. § 8c Abs. 1 Sätze 5 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 (zu den Vor- und Nachteilen s. Anm. 42).

**Sanierungsklausel:** Liegen die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vor (s. § 8c Anm. 71 ff.), ist auch hier weiterhin ein schädlicher Beteiligungserwerb gegeben, er ist lediglich für die Rechtsfolgen von § 8c Abs. 1 Satz 1 „unbeachtlich“, fließt also nicht in die Schwellenberechnung ein (s. § 8c Anm. 77). Die vorgenannten Ausführungen zur Stille-Reserven-Klausel gelten sodann entsprechend.

22 **b) Antrag**

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

23 **c) Gleichgebliebener Geschäftsbetrieb**

**Schrifttum:** ARBEITSKREIS STEUERN UND REVISION IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) eV, A Never-Ending Story: Der Begriff des(selben) Geschäftsbetriebs im Sinne des § 8d KStG, DStR 2017, 2457.

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 „naheinander 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 grds. gerechtfertigt, da anderenfalls ein Geschäftsbetrieb (bei entsprechenden Planungshorizont) vor einem schädlichen Beteiligungserwerb bereits auf den hier nach 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. nachfolgend „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 vorangeht, derselbe sein. Abs. 1 Satz 1 stellt somit eine Zeiträumbetrachtung 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 Rz. 56 [11/2017]) 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. Denn Abs. 1 Satz 1 will uE von seinem Telos nicht Körperschaften mit einem organisch über die Jahre weiterentwickelten Geschäftsbetrieb von einer Anwendung ausschließen, sondern nur



solche Körperschaften, denen bspw. „in einem Akt“ ein völlig neuer Geschäftsbetrieb zugeführt wurde (zust. NEU in GmbH-Handbuch, Verluste der GmbH Rz. 3174 [1/2019]). Zudem würden bei einer reinen Zeitpunkt Betrachtung 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 zwar weitestgehend, aber nicht vollumfänglich in Betracht (so aber FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8; KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a [3/2017]; WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 32 [7/2018]), weil es dort auch auf den organisatorischen und sachlichen Zusammenhang ankommt, der für Zwecke des § 8d keine Bedeutung hat.

**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/REISICH/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/REISICH/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 (zust. LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 64 [11/2017]; auch SCHÖN, JbFStR 2017/18, 179). 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 Rz. 1473 [7/2014]). Deshalb ist insbes. bei der Veränderung des Umfangs der ausgeübten Tätigkeit „kein kleinlicher Maßstab“ anzulegen (KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 21 [10/2016]). Bleibt insbes. der Gegenstand des Geschäftsbetriebs gleich, dürfte daher regelmäßig keine schädliche Veränderung vorliegen (dazu NÖCKER in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 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

Rz. 54 [7/2018]; RÖDER, DStR 2017, 1737 [1740]; WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 34 [7/2018]; 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. 2018, § 8d Rz. 59; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 39 (11/2017); M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 16 f. (7/2017); so bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [59 f.]; im Erg. auch BERGMANN/SÜß, DStR 2016, 2185 (2186 f.); KENK, BB 2016, 2844 (2846). Auch die Fin-Verw. 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, Rz. 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 Rz. 38 [2/2019]; 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 Rz. 39 [11/2017]), 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]). Letztlich wird auch die Bestimmung des Geschäftsbetriebs nicht vereinfacht, weil bei einem oder mehreren Geschäftsbetrieben dieselben Überlegungen anzustellen sind und ein Missbrauch durch die Kontinuitätsanfordernisse der Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ausgeschlossen ist.

**Ausländische Geschäftsbetriebe:** Im Regelungsbereich von § 8d lassen sich an etlichen Stellen die Auswirkungen ausländ. Sachverhalte diskutieren (zB bei Mitunternehmenschaften im Ausland, s. Anm. 32; bei der Errichtung eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im Ausland, s. Anm. 58). Sofern diese Gegebenheiten keinen Einfluss auf die Verlustverrechnung im Inland haben, sollten sie in Anbetracht des Sinn und Zwecks im Anwendungsbereich von § 8d keine Bedeutung haben (zust. SCHOBER in MUSIL/WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8d Rz. 27). Dass sich dieser Umstand nicht im Tatbestand von § 8d niederschlagen hat, ist vor dem Hintergrund einer möglichen europarechtl. Diskriminierungen vollkommen verständlich. Der Gesetzgeber ist nicht gezwungen, jeden erdenklichen Fall im Wortlaut zu regeln, weil bei der Auslegung schließlich

auch teleologische Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind. Insofern kann sich bspw. auch die grds. gebotene (in- und ausländ.) Gesamtbetrachtung des Geschäftsbetriebs in einer teleologischen Auslegung auf die inländ. Gegebenheiten beschränken (dagegen halten KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 341 [345], den Wortlaut hier für unüberwindbar).

#### 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. die Beispiele bei SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 [8]; aA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 58 [7/2018]).

**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 KStPflcht beginnt (ebenso SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 55; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 10 [11/2017]; 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 Beteiligungserwerbs um drei zu verringern (zB 2017 ./ 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 („nach einem schädlichen Beteiligungserwerb“) im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs selbst.

Ebenso HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 59 (7/2018); ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 (36); LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 14 und 16 (11/2017); DÖRR/REISICH/PLUM, NWB 2017, 496 (500); M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 59 (7/2017); SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 57, der aber keinen Wortlaut hierfür sieht; aA LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 24 (9/2017); 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 im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat“. Anderenfalls ist ein Antrag auf Nichtanwendung von § 8c nicht möglich (aA wohl GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rz. 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).

#### 26 bb) Beobachtungszeitraum II

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 (zust. ARBEITSKREIS STEUERN UND REVISION IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER (BWA) eV, DStR 2017, 2457 [2459]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 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 Untergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 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 Einzelvorschriften (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 5 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.

**Sanierungsklausel:** Entsprechendes gilt für die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a.

**III. Ausnahmen (Abs. 1 Satz 2)****1. Altverluste (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)****a) Tatbestandsvoraussetzungen****aa) Regelungsinhalt und Zweck**

28

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. 29 f.) 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/REISICH/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 Beteiligungserwerb im VZ 2020 das dreijährige Kontinuitätsanfordernis wieder erfüllt ist.

**bb) Einstellung des Geschäftsbetriebs**

29

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 bspw. durch den Verkauf aller wesentlichen Betriebsgrundlagen oder deren Überführung in das PV (STAHL in KORN, § 16 EStG Rz. 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 (glA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 68 [7/2018]; KENK, BB 2016, 2844 [2846]; aA LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 54 [11/2017]). Nur dies führt zu einem sachgerechten Erg., wenn bspw. 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, DStR 2017, 8 [12]; krit. ebenfalls MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20338]; s. auch H 16 Abs. 2 EStH 2016; abl. auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 [1292]; aA LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 55 [11/2017]) 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, bspw. 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 Rz. 56 [11/2017]), weil uE richtigerweise nicht die strukturell reduzierte Tätigkeit maßgeblich sein sollte, sondern bspw. nur die „abrupt“ eingestellte (s. Anm. 23 „Nur wesentliche Veränderungen relevant“; glA SCHÖN, JbFStR 2017/18, 179).

**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 auch hier wie bei der Einstellung (s. Anm. 29) 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 gleicher oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen (s. § 16 EStG Anm. 655 ff.).

**Stellungnahme:** Ein sachlicher Grund für die Schädlichkeit der Ruhendstellung ist uE nicht ersichtlich (krit. auch DÖRR/REISICH/PLUM, NWB 2017, 496 [504]; MOSER/WITT, DStZ 2017, 235 [237]). Nach Auffassung des Gesetzgebers würde das Gesetz vom Stpfl. erfordern, „dass er den Geschäftsbetrieb ... ununterbrochen fortführt“ (BRDrucks. 544/16, 9). An welcher Stelle § 8d in seinem Wortlaut 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. Die Zweckwidrigkeit zeigt sich auch daran, dass anderenfalls die Unterbrechung eines Saisongeschäfts wohl oftmals als Ruhendstellung zu qualifizieren wäre (aus diesem Grund ebenfalls abl. LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 60 [11/2017]).

### b) Rechtsfolge

31

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 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).

**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. 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 (der VZ, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt), OT oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Die Körperschaft darf also zu Beginn des Beobachtungszeitraums I (s. Anm. 24) kein OT (gemeint ist § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. § 14 Anm. 153 ff.) oder Mitunternehmer (s. 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 Mitunternehmerschaft 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“ (BTDrucks. 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 2016, Heft 11, M1).

**Organschaft:** Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 nennt begrifflich nur „Organträger“, verweist aber nicht ausdrücklich auf die zugehörige Regelung in § 14, wie etwa Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 (s. Anm. 60). Ein solcher Verweis ist auch nicht erforderlich. Dass damit nur die kstl. Organschaft und nicht etwa die ustl. Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) oder gar gestl. Organschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b GrEStG) gemeint sein kann, ist völlig unproblematisch (aA POHL, BB 2018, 796 [797]).

**Nichtanerkennung der Organschaft:** Bei einer sog. verunglückten Organschaft wird die Anwendung von § 8d rückwirkend wieder eröffnet (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 20 [11/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER,



§ 8d Rz. 73d [7/2018]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DSrR 2017, 8 [12]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1088; KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a [3/2017]), wenn das Organschaftsverhältnis rückwirkend auf den Beginn des Beobachtungszeitraums I als nicht bestehend anzusehen ist. Überwiegen die Vorteile des Verlusterhalts jene der Organschaft, kann die rückwirkende Beseitigung der Organschaft als Gestaltungsinstrument eingesetzt werden (glA POHL, BB 2018, 796 [797]). 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 berichtigten StErklärung zu erfolgen hat (s. hierzu ausführl. Anm. 41; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 53 [2/2019]).

**Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft:** Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 spricht undifferenziert von einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft und unterscheidet 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. Entscheidend ist ausschließlich, dass die PersGes. Einkünfte iSd. §§ 13, 15 oder 18 EStG erwirtschaftet, sodass die PersGes. eine Mitunternehmerschaft darstellt, wobei das Erzielen von Einkünften nach § 18 EStG durch die PersGes. bei Beteiligung einer Körperschaft an dieser regelmäßig ausgeschlossen ist (s. hierzu § 18 EStG Anm. 5). Die Mitunternehmerstellung bei einer ausländ. Mitunternehmerschaft 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. BTDrucks. 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/REISICH/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 Mitunternehmerschaft:* Schädlich ist nur eine unmittelbare Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, sodass eine über eine nicht organschaftlich verbundene Tochter-KapGes. gehaltene Beteiligung grds. unschädlich ist (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 69 [11/2017]; BERGMANN/SÜB, DSrR 2016, 2185 [2189]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DSrR 2017, 8 [12]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [290]).

► *Beteiligungshöhe an der Mitunternehmerschaft:* 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 verkomplizieren 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 (vermögensverwaltende PersGes.), ist nicht von Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 erfasst. Die PersGes. darf also keine Einkünfte nach §§ 13, 15 oder 18 EStG beziehen.

**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]).

### 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.

**Anwendung von § 8d trotz des Vorliegens von Ausschlussgründen:** Kommt es von Seiten des zuständigen FA irrigerweise zur Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags, ist die im Rahmen des Verlustfeststellungsbescheids getroffene Entsch. für den KStBescheid als Folgebescheid bindend und zwingend umzusetzen (vorbehaltlich verfahrensrechtl. Korrekturattbestände wie zB eines Vorbehalts der Nachprüfung iSd. § 164 AO).

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

### 34 1. Regelungsinhalt

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 Rz. 10 (7/2017); aA NIEMEYER/LEMMEN, DSzZ 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:** Im Schrifttum besteht Einigkeit, dass der Geschäftsbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 3 normspezifisch auszulegen und nur teilweise mit bisherigen Definitionen für eine stl. relevante Tätigkeitsabgrenzung vergleichbar ist. Mögliche Abgrenzungsprobleme haben aufgrund der eigenständigen Beschreibung uE keine besondere Bedeutung (aA wohl LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 35 [11/2017]; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DB 2016, 2984 [2986]). Es kann bspw. 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. Dass hierfür mit unbestimmten Rechtsbegriffen gearbeitet wird, ist für eine breite Auslegungsmöglichkeit erforderlich, weshalb die standardmäßige Kritik an unbestimmten Rechtsbegriffen (im Kontext von § 8d s. SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 [1291]; KUSCH, NWB 2018, 930 [931 f.]; MORITZ/HELIOS, BB 2018, 343 [350]) uE nicht uneingeschränkt zutr. ist. Ferner ist aus der Verwendung der Begriffs „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 „ingerichtete“ 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 Rz. 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 (aA KUSCH, NWB 2018, 930 [934], wonach die Begriffe identisch seien). Das Kriterium der Selbständigkeit ist bei § 8d hingegen irrelevant, weil es zur Abgrenzung von Tätigkeiten iSd. § 19 EStG herangezogen wird (s. § 15 EStG Anm. 1030). Gleiches gilt für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (s. § 15 EStG Anm. 1050) und die Abgrenzung zu verschiedenen Einkunftsarten (s. § 15 EStG Anm. 1071) bzw. zur reinen Vermögensverwaltung (s. Anm. 35). Auch die Voraussetzung einer Gewinnerzielungsabsicht ist nicht vergleichbar (s. 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 bspw. für Abs. 1 Satz 3 nicht erforderlich, dass es sich um eine organisatorisch eigenständige Tätigkeit handelt (aA KUSCH, NWB 2018, 930 [934]), 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.

GIA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 54 (7/2018); NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 (286); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20335); FÖRSTER/VON CÖLLN, DSr 2017, 8 (11); LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 39 (11/2017); ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 (37); aA BAKEBERG/KRÜGER, BB 2016, 2967 (2969); BERGMANN/SÜB, DSr 2016, 2185 (2186 f.); KENK, BB 2016, 2844 (2846); zweifelnd KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a (3/2017).

Wäre dem nicht so, würde uE das Merkmal einer Zusammenfassung verschiedener Betätigungen (s. Anm. 38) zu einem einheitlichen Geschäftsbetrieb keinen Sinn ergeben. Ob mehrere Geschäftsbetriebe bestehen, kann Auswirkungen auf die Antragsstellung haben (s. 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. Anm. 34 „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 Rz. 53 [7/2018]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20336], aA aufgrund der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 98; KUSCH, NWB 2018, 930 [935 f.]).

## 36 3. Nachhaltig

Das Merkmal ist uE entsprechend demjenigen in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ausulegen (zust. LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 36 [11/2017]), 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 Rz. 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 bspw. der Verkauf von Betriebsteilen, Zweigstellen, 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 Rz. 36 [11/2017]). 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. Kap-

Ges. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 nicht die Gewinnerzielungsabsicht für die Bestimmung des Geschäftsbetriebs gesondert zu prüfen ist (so aber SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 98; KUSCH, NWB 2018, 930 [935 f.]; BAKEBERG/KRÜGER, BB 2016, 2967 [2968]), 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 Rz. 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 (dazu bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [60]). 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 Hilf- 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 Rz. 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 Rz. 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, wäre ein Verlufterhalt durch § 8d in deutlich mehr Fällen möglich.

**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 Rz. 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 Grundsätzen 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 2016, 2967 [2969]; DÖRR/REISICH/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 Rz. 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. ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 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 „Nur wesentliche Veränderungen relevant“) oder ein fortführungsgebundener Vortrag untergeht (s. Anm. 52, 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 danach 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 kei-

nes 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 Rz. 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. 2018, § 8d Rz. 108; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 10a GewStG Rz. 88c; aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 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. 2018, § 8d Rz. 109).

► *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 Rz. 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. 2018, § 8d Rz. 110).

**Keine Relevanz** für die Bestimmung des Geschäftsbetriebs haben quantitative Veränderungen der vorgenannten Merkmale (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 36 [11/2017]; 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 Rz. 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

Nach der Grundregel in Abs. 1 Satz 1 ist die Anwendung von § 8d antragsgebunden (für Beweislastfragen s. Anm. 22). Konkretisiert wird die Regelung durch Abs. 1 Satz 5, wonach der Antrag in der StErklärung für die Veranlagung des VZ zu stellen ist, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Hintergrund der Antragsgebundenheit ist, dass die Anwendung von § 8d zu einem größeren Verlustuntergang führen kann, als mit § 8c verbunden gewesen wäre (s. Anm. 43 f.; zu Vor- und Nachteilen der Antragsausübung s. Anm. 42).

**Form:** Weil der Antrag „in der Steuererklärung“ zu stellen ist, gelten nach der hM die Formvorschriften der jeweiligen StErklärung (zB bei einer elektronischen Abgabe, so auch BTDrucks. 18/10495, 14), weshalb zB ein gesondertes (formloses) Antragsschreiben nicht wirksam (aA nur ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 [36]) und auch nicht ergänzend erforderlich ist. Die Anwendung von § 8d wird durch das Ausfüllen der Anlage „Verluste“ (dort Zeile 36) beantragt. Der formalen Anordnung „in der Steuererklärung“ wird auch ein Antrag in einer berichtigten oder geänderten StErklärung gerecht (einzig aA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 148 [7/2017]). Dass nur Formerfordernisse bestehen, hat Auswirkungen auf die Antragsfrist (s. sogleich „Fristende“).

**Fristende:** Der Gesetzeswortlaut enthält keine ausdrückliche zeitliche Begrenzung für die Antragsausübung (ausdrücklich aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEH-

RENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 43; POHL in BeckOK, § 8d Rz. 188 [1/2019]). Im Gegensatz zu bspw. § 27 Abs. 5 Satz 2 enthält Abs. 1 Satz 5 keine dahin gehende 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 zB mit § 27 Abs. 5 Satz 2 vergleichbare Formulierung umgesetzt werden können (und müssen), denn die zeitliche Befristung lässt sich auch nicht „inzident“ in die Vorschrift hineinlesen (so aber SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 43; wohl auch WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 62 [7/2018]).

**Formelle und materielle Bestandskraft:** In Ermangelung einer anderweitigen Vorgabe liegt die zeitliche Grenze für die Antragsausübung bei der Erstfestsetzung 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 (zu den einzelnen Zeitpunkten ausführlich SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2019, 36), denn auch die spätere StErklärung erfüllt die Voraussetzung „in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums ..., in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt“. Im Schrifttum ist die Frage jedoch streitig.

Der Antragsmöglichkeit im Rahmen einer berichtigten StErklärung (vgl. bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [61 f.]) hatte sich jüngst auch die Rspr. angeschlossen (FG Thüringen v. 5.10.2018 – 1 K 348/18, EFG 2018, 1907, dazu SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2019, 33; WEIGEL, DB 2018, 2786; HEERDT, DStR 2019, 198). Durch die Neuordnung von § 8c (s. § 8c Anm. 2) hatte der BFH aber nicht mehr die Möglichkeit, über die Revision entscheiden zu können, weshalb das Verfahren eingestellt wurde. Für die Antragsausübung in einer berichtigten StErklärung auch HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 90 (7/2018); LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 31 (11/2017); HEERDT, DStR 2019, 198 (199); KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a (3/2017); SUCHANEK/HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 10a GewStG Rz. 254; FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 7 (10); STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 (20179); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20334); ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 (36); NEYER, BB 2017, 415 (417); GÄNSLER, WPg 2017, 534 (536); im Erg. auch HEERDT, DStR 2018, 653 (656). Die aA stützt sich aber mitunter ebenfalls auf den Wortlaut (LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 24 [11/2017]; BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 41 [2/2019]; POHL in BeckOK, § 8d Rz. 188 [1/2019]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 [1293]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [284 f.]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1088]; DÖRR/REISICH/PLUM, NWB 2017, 496 [501]; wohl auch WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 62 [7/2018]; OLBING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8d Rz. 23, der sich deswegen für einen „vorsorglichen“ Antrag ausspricht; Billigkeitsmaßnahmen in Betracht ziehend NEU in GmbH-Handbuch, Verluste der GmbH Rz. 3201 [1/2019]), teilweise mit der Begr. einer Ausschlussfrist (M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 150 [7/2017]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 43; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 24 [11/2017]; ENGELEN/BÄRSCH, DK 2017, 22 [23]) oder weil es verfahrensrechtl. außerhalb von § 153 AO bereits keine Rechtsgrundlage für eine berichtigte StErklärung geben würde (HERKENS, GmbH-StB 2019, 81 [82 f.]; HERKENS, GmbHR 2018, 405 [407]).

**Schädlicher Beteiligungserwerb durch Änderungsbescheid:** Wird der schädliche Beteiligungserwerb zB 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. Diese Möglichkeit ergibt sich nicht nur durch den Wortlaut, sondern ist vor allem auch durch den Telos der Regelung geboten. Damit gelten im Erg. die vorgenannten

Grundsätze, weshalb die zeitliche Grenze auch hier in der formellen Bestandskraft dieses Änderungsbescheids liegt. Bei Änderungsbescheiden ist zwar verfahrensrechtl. die höhenmäßige Begrenzung des § 351 Abs. 1 AO zu beachten, diese wirkt sich aber nicht nachteilig aus, sondern verhindert nur eine über den Änderungsbescheid hinausgehende Änderung.

Wird im Schrifttum bereits bei der Erstfestsetzung eine nachträgliche Antragsmöglichkeit bejaht, ergibt sich deren Zulässigkeit auch für den Änderungsbescheid, s. SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 (62); glA M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 148 f. (7/2017); LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 32 (11/2017); HEERDT, DStR 2019, 198 (199); FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 7 (10); FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 (1084); ZINOWSKY/JOCHIMSEN, StBp. 2017, 35 (36); vgl. auch die von der Rspr. zu § 16 Abs. 4 EStG aufgestellten und allgemeingültigen Grundsätze, s. BFH v. 27.10.2015 – X R 44/13, BStBl. II 2016, 278, Rz. 23 f. Wird im Schrifttum bereits bei der Erstfestsetzung eine nachträgliche Antragsmöglichkeit abgelehnt, ergibt sich die aA entsprechend auch für den Änderungsbescheid (ausdrücklich zB SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 43; LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 24 [11/2017]; KEILHOFF/RISSE, FR 2016, 1085 [1088]; DÖRR/REISICH/PLUM, NWB 2017, 496 [501]; nach der Auffassung von POHL in BeckOK, § 8d Rz. 188.3 [1/2019]; HERKENS, GmbH-StB 2019, 81 [83], sei das Problem für Stpfl. hinzunehmen und kein Wertungswiderspruch des Gesetzes zu erkennen; deswegen sprechen sich KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 341 [343], für einen „prophylaktischen“ Antrag im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs und BAKEBERG/KRÜGER, BB 2016, 2967 [2969], in jeder StErklärung für einen „pro forma“-Antrag aus) und wird nur vereinzelt ausnahmsweise noch für zulässig erachtet (WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 62 [7/2018]; zweifelnd NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [285]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 148 f. [7/2017]; bejahend, wenn „die Steuererklärung geändert wird“ [dann formlos möglich] und zugleich in Rz. 150 verneinend für das Rechtsbehelfsverfahren, weil die erstmalige Erklärung dann schon abgegeben sei).

Mit den vorgenannten Grundsätzen lassen sich auch die Folgefragen beantworten, denn das Betriebsprüfungsbeispiel lässt sich beliebig abwandeln (zB bei der späteren Finalität ausl. Verluste, s. KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 341 [343] oder bei verfahrensrechtl. rückwirkenden Ereignissen, die erst eine Antragsausübung erforderlich machen).

**Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO):** Steht der betreffende StBescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, ergeben sich folglich bis zu dessen Wegfall keine zeitlichen Begrenzungen (s. auch hierfür die von der Rspr. aufgestellten und allgemeingültigen Grundsätze zu § 9 UStG, s. 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 die FinVerw. angeschlossen hat, s. BMF v. 2.8.2017 – III C 3 - S 7198/16/10001, BStBl. I 2017, 1240).

**Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO):** Wird eine nachträgliche Antragsmöglichkeit bejaht, stellt sich die Frage nach einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht, weshalb auch eine nachträgliche Antragsausübung in Betracht kommt, wenn sie in der erstmaligen StErklärung vergessen wurde (FG Thüringen v. 5.10.2018 – 1 K 348/18, EFG 2018, 1907, Az. BFH I R 40/18, dazu SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2019, 37). § 110 AO ist durch seine engeren Voraussetzungen (zB im Hinblick auf das Verschulden) in seinem Anwendungsbereich eingeschränkt und bereits deshalb abzulehnen. Wird aber eine Antragsausübung im Einspruchsverfahren in den zuvor genannten Fällen abgelehnt (zB infolge einer Betriebsprüfung), sollte die Gewährung der Wiedereinsetzung gleichwohl unproblematisch sein, weil dann regelmäßig kein Verschulden vorliegen wird (ebenso STRAHL, KÖSDI 2017, 20170 [20179]; MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20334]; im Erg. auch FREY/THÜRMER, GmbHR 2016, 1083 [1084]).

**Rücknahme:** Der Antrag kann auch bis zur formellen und materiellen Bestandskraft des jeweiligen StBescheids zurückgenommen werden. 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. Entscheidend ist aber auch hier, dass dem Formerfordernis (s. Anm. 41) Rechnung getragen wird; allerdings ist auch diese Auffassung im Schrifttum streitig.

Für eine Rücknahme SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 (61); glA BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 41 (2/2019); HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 90 (7/2018); WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 63 (7/2018); OLBING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8d Rz. 23; KLEINHEISTERKAMP in LENSKI/STEINBERG, § 10a GewStG Rz. 207a (3/2017); DRÜEN, JbFSr 2017/18, 114; HEERDT/MÜHLING, FR 2019, 208 (210); HEERDT, DSr 2018, 653 (656); SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 (1293); NEYER, BB 2017, 415 (417); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20335); offengelassen LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 34 (9/2017). Die aA stützt sich darauf, dass eine Rücknahme bei Gestaltungsrechten ausscheidet (LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 26 [11/2017]; M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 147 [7/2017]; FÖRSTER/VON CÖLLN, DSr 2017, 7 [10]). Wird die Verneinung einer Rücknahmemöglichkeit mit der Befristung der Antragsausübung begründet (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 46; HERKENS, GmbHR 2018, 405 [408]; POHL in BeckOK, § 8d Rz. 189.2 [1/2019]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [285]), könnte der Antrag noch nicht einmal im Jahr der Antragsstellung zurückgenommen werden.

**Widerruf:** Vereinzelt wird im Schrifttum auch von einem „Widerruf“ des Antrags gesprochen (LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 26 [11/2017]; HERKENS, GmbHR 2018, 405 [408]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [285]). Die Begriffe entstammen dem Verwaltungsverfahren und unterscheiden sich dahingehend, dass dort die „Rücknahme“ die Aufhebung eines rechtswidrigen und der „Widerruf“ die Aufhebung eines rechtmäßigen Verwaltungsakts meint (§§ 130, 131 AO bzw. §§ 48, 49 VwVfG).

## 42 2. Vor- und Nachteile der Antragsausübung

**Wahlrechtsausübung:** Bei der Entsch., ob zur Anwendung von § 8d optiert werden soll, müssen insbes. die nachfolgenden Kriterien einzelfallgerecht berücksichtigt werden. Generelle Voraussetzung für die Anwendung von § 8d ist naturgemäß, dass es zu einem schädlichen Beteiligungserwerb kommt und Verluste vom Untergang betroffen sind.

► *Konzernklausel:* Greift die Konzernklausel, wäre die Antragsausübung verfahrensrechtl. zwar möglich (s. Anm. 21), aber nie zu empfehlen, da mit ihr keinerlei negative Rechtsfolgen verbunden sind (s. § 8c Anm. 50).

► *Stille-Reserven-Klausel:* Stehen ausreichend stille Reserven für einen Verlufterhalt bereits im Rahmen von § 8c zur Verfügung, wird die Antragsausübung regelmäßig nicht zu empfehlen sein, weil dann die Restriktionen von Abs. 2 zu beachten wären (s. Anm. 51 ff.). Sind zu wenig stille Reserven vorhanden, kann die Antragsausübung vorteilhaft sein, wenn die anderen Ausnahmen nicht in Betracht kommen oder nicht gewünscht sind. Mit der Option zu § 8d gehen dann „lediglich“ erhöhte Dokumentationspflichten einher (s. Anm. 40).

► *Sanierungsklausel:* Ob die Sanierungsklausel oder § 8d von Vorteil ist, muss grds. im Einzelfall entschieden werden, da für die Anwendung der Sanierungsklausel besondere Voraussetzungen erforderlich sind (s. § 8c Anm. 81 ff.; auch SUCHANEK/HERBST, Ubg 2019, 146 [148 ff.]), die oftmals über einen bestimmten Zeitraum aufrechterhalten werden müssen. Wird aber gegen diese Voraussetzun-

gen nachträglich verstoßen, handelt es sich oftmals um rückwirkende Ereignisse iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (zB bei der Betriebsvereinbarung, s. § 8c Anm. 82 f.; zum Lohnsummenkriterium s. § 8c Anm. 84; zum Branchenwechsel s. § 8c Anm. 95), was uE die nachträgliche Antragsausübung iSd. § 8d wieder ermöglicht. Die Fälle sind zwar nicht mit dem Betriebsprüfungsbeispiel (s. Anm. 41) vergleichbar, weil bei Anwendung der Sanierungsklausel der schädliche Beteiligungserwerb bestehen bleibt (s. § 8c Anm. 77) und im Betriebsprüfungsfall der schädliche Beteiligungserwerb erst durch den Änderungsbescheid „entsteht“. Folgt man aber der Auffassung, dass die Antragsausübung bei § 8d bis zur formellen und materiellen Bestandskraft möglich ist (s. Anm. 41), kann der Antrag auch bei späterer Versagung der Sanierungsklausel noch ausgeübt werden, weil die Veranlagungen hier unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen.

► *Entwicklung der Verluste im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs:* Ist zu erwarten, dass die Verluste nach dem schädlichen Beteiligungserwerb ansteigen, kann die Antragsausübung nachteilig sein, weil erst die Verluste zum 31. Dezember in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag einzustellen (s. Anm. 44) und dann auch die Restriktionen von Abs. 2 zu beachten sind (s. Anm. 51 ff.).

► *Höhe der „speziellen“ Verlustvorträge:* Bestehen in den „speziellen“ Verlustverrechnungskreisen hohe Verlustvorträge, kann die Antragsausübung vorteilhaft sein, weil § 8d nur auf die „allgemeinen“ Verlustvorträge zugreift (s. Anm. 43).

► *Höhe der „allgemeinen“ Verlustvorträge:* Bestehen demgegenüber nur wenige „allgemeine“ Verlustvorträge (s. Anm. 43), kann die Antragsausübung nachteilig sein, wenn die mit der Deklaration und Dokumentation (s. Anm. 40) verbundenen Kosten für § 8d höher als die vom Untergang bedrohten Verluste sind.

► *Schädliche Ereignisse iSd. Abs. 2:* Je höher die Wahrscheinlichkeit beurteilt wird, dass in naher Zukunft Ereignisse iSd. Abs. 2 eintreten (s. Anm. 51 ff.), kann der Antrag nachteilig sein, wenn die fortführungsgebundenen Verluste vorher nicht verrechnet werden können.

**Frühere Rechtslage:** Weil die Rechtsfolgen des § 8c früher auch nur zu einem anteiligen Verlustuntergang führen konnten (s. § 8c Anm. 2), musste die Antragsausübung iSd. § 8d noch sorgfältiger abgewogen werden, weil der fortführungsgebundene Verlustvortrag stets aus 100 % der betreffenden Verluste gebildet wird (s. Anm. 44). Durch die rückwirkende Aufhebung von § 8c Abs. 1 Satz 1 aF (s. § 8c Anm. 2) stellt sich dieses Problem mittlerweile nicht mehr. Sollten bereits bestandskräftige Veranlagungen hierzu existieren, kann der Stpfl. von der rückwirkenden Aufhebung jedoch nicht mehr profitieren (FÖRSTER/HECHTNER, DB 2019, 10 [13]). Bei noch offenen Veranlagungen besteht die Möglichkeit, einen bereits gestellten Antrag auf Anwendung von § 8d zurückzunehmen (s. Anm. 41 aE „Rücknahme“).

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

### 1. Dem Grunde nach

43

Nach Abs. 1 Satz 6 wird der „Verlustvortrag“, der zum Schluss des VZ verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, zum fortführungsgebundenen

den Verlustvortrag. Erst hier wird die eigentliche Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 durch die Nichtanwendung von § 8c konkretisiert. Dabei eröffnet Abs. 1 Satz 6 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 (zust. WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 72, 73a [7/2018]; im Erg. auch HEERDT, DStR 2018, 653 [654]; aA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 16).

**Nur „allgemeine“ Verlustvorträge:** Mit „Verlustvortrag“ ist – nach allgemeinen Grundsätzen – zunächst nur der verbleibende kstl. Verlustvortrag gemeint (§ 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG). Durch die ausdrücklichen gesetzlichen Verweise werden zudem auch der gewstl. Fehlbetrag (§ 10a Satz 10 GewStG, s. dazu Anm. 17) und der Zinsvortrag (§ 8a Abs. 1 Satz 3, s. dazu Anm. 15) „fortführungsgebunden“. Diese Positionen bilden sich aus den bestehenden Vorträgen und den laufenden Verlusten (bzw. Zinsen) des entsprechenden VZ. Die Anwendung allgemeiner Grundsätze bestimmt auch, ob bspw. sog. finale Verluste mit einbezogen werden (s. dazu KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 341 [342]). Mit anderen Worten lassen sich diese Folgefragen nicht aus § 8d heraus beantworten.

**Keine „speziellen“ Verlustvorträge:** 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 legaldefiniert und beinhaltet nicht die speziellen Verlustvorträge (s. § 10d EStG Anm. 30).

GLA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 17; WERNICKE in LADEMANN, § 8d Rz. 73a (7/2018); FÖRSTER/VON CÖLLN, DStR 2017, 8 (14); KAMINSKI/MELHEM/HUNDRIESER, ISR 2018, 301 (303); SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2016, 7 (11); SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2016, 576 (580); aA aufgrund von Sinn und Zweck LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 28 (11/12017); POHL in BeckOK, § 8d Rz. 298 [1/2019]; wohl auch HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 91 (7/2018); wegen der Gesetzes-systematik BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 42 (2/2019); M. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8d Rz. 76 (7/2017); MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 (20337); wegen einer planwidrigen Regelungslücke NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 (286); ohne Begr. SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 (1294).

Der Unterschied zeigt sich auch in der Formulierung von § 8c Abs. 1 Satz 1, der sich allg. auf „nicht genutzte Verluste“ (zum Begriff s. § 8c Anm. 31) 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 (zur steuerpolitischen Kritik s. sogleich „Stellungnahme“).

**Nur ein Verlustvortrag iSd. § 8d:** Die Körperschaft kann nur über einen Verlustvortrag iSd. § 8d verfügen (glA SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 135; im Erg. auch BRANDIS in BLÜMICH, § 8d Rz. 51 [2/2019]; 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 wird (SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2017, 7 (11); SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2016, 576 (580); zust. MIRBACH, KÖSDI 2017, 20330 [20337]; NEUMANN/HEUSER, GmbHR 2017, 281 [286]). Der Gesetzgeber wollte aber explizit ein eigenständiges Verlustverrechnungsregime schaffen, weshalb daran festzuhalten und diese – für den Stpfl. positive – Abweichung zu begrüßen ist. Mit anderen Worten muss aufgrund des eindeutigen Wortlauts anerkannt werden, dass sich der Gesetzgeber 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 Bitte um eine („gesetzliche“) Klarstellung des BRat bei nächster Gelegenheit (BRDrucks. 719/1/16, 2), die sich bereits im Rahmen des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) ergeben hatte. Darin führt der Gesetzgeber aber lediglich in der Gesetzesbegründung aus, dass auch die speziellen Verlustvorträge fortführungsgebunden sein können (BTDrucks. 18/12128, 34), was im Bereich der Eingriffsverwaltung nicht ausreichend ist. Eine Korrektur von Abs. 1 Satz 6 erfolgte also nicht, weshalb es dabei bleibt, dass nur die drei allgemeinen Verlustvortragsblöcke für § 8d relevant sein können. 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 Rz. 17 [7/2018]), hätte früher auch der Höhe nach auf die von § 8c erfasste Größe abgestellt werden müssen. Dieser Widerspruch hat sich nur deswegen erledigt, weil der Gesetzgeber § 8c Abs. 1 Satz 1 aF rückwirkend aufgehoben hat (s. § 8c Anm. 2). Im Weiteren ist zu berücksichtigen, dass bei der Annahme einer planwidrigen Regelungslücke im gegebenen Fall eine verschärfende Analogie contra legem gegeben wäre, die verfassungsrechtl. unzulässig ist (vgl. hierzu nur WERNSMANN in HHSp., § 4 AO Rz. 697 [8/2015]).

## 2. Der Höhe nach

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. Damit weicht § 8d nicht nur dem Grunde (s. zuvor Anm. 43), sondern auch der Höhe nach von § 8c ab, der nur die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs bestehenden Verluste untergehen lässt. Je nachdem, wie sich die relevanten Verlustpositionen (s. Anm. 43) zeitlich nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entwickeln, kann sich diese Rechtsfolge für den Stpfl. sowohl zum Nachteil (bei höheren Verlusten) als auch zum Vorteil (bei niedrigeren Verlusten) auswirken (s. Anm. 42). Die Regelung ist unter systematischen Gesichtspunkten zu kritisieren (s. Anm. 43 „Stellungnahme“), kann aber mit der Eigenständigkeit von § 8d gerechtfertigt werden (s. Anm. 4). In Anbetracht der Schwierigkeiten, zu denen der unterjährige Beteiligungserwerb bei § 8c geführt hat, ist die Regelung aus Vereinfachungsgesichtspunkten uE aber durchaus zu begrüßen (s. bereits SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2016, 576 [580 f.]).

**Frühere Rechtslage:** Die Schwierigkeit in der Anwendung von § 8d war früher auch darin begründet, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 aF nur zu einem quotalen Verlustuntergang führte, § 8d aber stets auf sämtliche (100 %) der relevanten Verlust-

vorträge zum 31. Dezember zugegriffen hat. Dieses Auseinanderfallen ergibt sich durch die rückwirkende Aufhebung von § 8c Abs. 1 Satz 1 aF mittlerweile nicht mehr (zum vorherigen Problem ausführl. SUCHANEK/RÜSCH, Ubg 2016, 576 [580 f.]).

#### 45 3. Zuordnung zum entsprechenden Veranlagungszeitraum bei abweichendem Wirtschaftsjahr

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 Verständnis der FinVerw. (BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 36) in zeitlicher Hinsicht unter Zugrundelegung der Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 (s. hierzu § 7 Anm. 36) nicht VZ-, sondern wirtschaftsjahrbezogen auszulegen ist (s. § 8c Anm. 32; s. auch BFH v. 3.2.2010 – IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492, Rz. 15 zur Zuordnung des Verlustuntergangs für Zwecke der GewSt bei nicht mehr vorliegender Unternehmensidentität). 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 ./ 10000 €, im Wj. 02/03 einen Gewinn von 5000 €. Zum 30.6.02 werden 51 % der Anteile auf einen Erwerber übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb).

#### **Lösung:**

Zum 31.12.02 ist ein verbleibender Verlust von ./ 10000 € festzustellen, da der schädliche Beteiligungserwerb dem VZ 2003 zuzuordnen ist. Auf den 31.12.03 erfolgt sodann die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags von 5000 €, wenn bei Vorliegen der Voraussetzung ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 gestellt wird.

#### 46 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 bspw. in einem Passus festgestellt „... davon fortführungsgebunden ...“. Hiermit wird die FinVerw. wohl auch die (uE unzutreffende, s. Anm. 16) Anwendung der Mindestbesteuerung rechtfertigen (LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 46 [11/2017]). Unabhängig davon wird hierdurch uE gerade die Unterschiedlichkeit zum Verlustvortrag iSd. § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG zum Ausdruck gebracht. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag tritt neben den Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 4 EStG (ebenso LEIBNER/DÖTSCH in DPM, § 8d Rz. 44 [11/2017]), wenn in der Zukunft weitere Verluste durch die Körper-



schaft 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. 2018, § 8d Rz. 125). 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 (dagegen LANG in BOTT/WALTER, § 8d Rz. 78 [9/2017]: „zwei selbständige Verlustverrechnungsmöglichkeiten“). Die Angabe einer Verwendungsreihenfolge ist aber gerade deswegen 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 bspw. 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

## **KStG § 8d** Anm. 48–50 C. Abs. 2: Untergang eines Verlustvortrags

ein stfreier Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 EStG zunächst mit vortragsfähigen Aufwands- und Verlustpositionen zu verrechnen ist (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 bis 13 EStG), insbes. auch mit einem Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 2 EStG (§ 3a Abs. 3 Nr. 10 EStG). In diesem Fall ist aufgrund der entsprechenden Anwendung von § 8d Abs. 1 Satz 8 zunächst ein fortführungsgebundener Verlustvortrag zu kürzen. Auch hier sollen dem Stpfl. etwaige Dispositionsmöglichkeiten entzogen werden.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Vorschrift ist mW v. 5.7.2017 in Kraft getreten (BGBl. I 2018, 2338, 2353, s. dort Art. 19) und demnach erstmals für den VZ 2017 anzuwenden, entsprechend der zugehörigen Grundregel des § 3a EStG. Auf Antrag kann § 3a EStG aber unter bestimmten Voraussetzung auch auf VZ vor 2017 angewandt werden (§ 52 Abs. 4a Satz 3 EStG; dazu FÖRSTER/HECHTNER, DB 2019, 10 [11 f.]). Dass die von § 8d Abs. 1 Satz 9 vorgesehene Verwendungsreihenfolge auch in diesen Fällen greift, sichert eine gesonderte Anwendungsbestimmung (§ 34 Abs. 3b idF v. 11.12.2018). Im Kontext von § 8d hat dies nur für den VZ 2016 eine Bedeutung, weil ein fortführungsgebundener Verlustvortrag erstmalig zum 31.12.2016 festgestellt werden kann (s. Anm. 13).

### **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 Verlufterhalt 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 Verlufterhalt vorhanden sind (s. dazu Anm. 53), anhand konkreter Ereignisse. Die Tatbestände des Abs. 2 sind abschließend, dh., die Nichterfüllung

lung 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 nicht zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (s. hierzu ausführl. 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)

#### 1. Tatbestand: Einstellung des Geschäftsbetriebs

51

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]; MORITZ/HELIOS, BB 2018, 343 [349]; 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. 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 Satz 1 verbundene zeitliche Zäsur einhergeht (s. dazu ausführlich § 8c Anm. 32).

**Zuordnung bei Mitternachtsereignissen:** Wird der Geschäftsbetrieb mit Ablauf des VZ eingestellt, findet die Einstellung in der denkbar letzten Zeiteinheit des laufenden VZ statt, wohingegen bei Einstellung des Geschäftsbetriebs nach Ablauf des VZ eine Zuordnung auf den nächsten Tag, also eine Zuordnung zum nachfolgenden VZ stattfindet (s. hierzu BFH v. 22.9.1999 – II R 33/97, BStBl. II 2000, 2). Dementsprechend ist für den Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags auf den jeweils vorangehenden VZ abzustellen.

**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. bspw. 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 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 5 bis 8

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 5 bis 8 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 abw. 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 5 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. Der Unterschiedsbetrag ermittelt sich im Regelfall wie folgt:

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

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 5 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 Verlufterhalt 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 Verlustvortrag 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 5 Eingang finden, sind in entsprechender Anwendung des § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 8 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 6 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 stil-

len Reserven nach Maßgabe des § 8c Abs. 1 Satz 7 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 8 ebenfalls entsprechend Anwendung, sodass der Verlustkörperschaft nicht durch stl. Rückwirkung stille Reserven zugeführt werden können, um einen erhöhten Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zu generieren (zu Einzelheiten zu § 8c Abs. 1 Satz 8 s. § 8c Anm. 69 f.).

## 54 2. Rechtsfolge

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 8c Abs. 1 Satz 5 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/DÖTSCHE in DPM, § 8d Rz. 84 [11/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 103 [7/2018]) 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 zuge-

führt wird, das zum Verbrauch des fortführungsgebundenen Verlustvortrags genutzt werden könnte, was der Intention des Gesetzgebers zuwiderliefe.

## 2. Tatbestände

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

56

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. Anm. 30 „Stellungnahme“.

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

57

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 iSd. 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 Rz. 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 bspw. 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 nicht gelten, wenn es sich lediglich um eine formelle Anpassungen an die bereits ausgeübte Tätigkeit handelt (so auch LEIBNER/DÖRSCH in DPM, § 8d Rz. 61 [11/2017]). 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.

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

Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ist die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs fortführungsschädlich (zu den Regelungsgrundsätzen s. Anm. 50). Der Gesetzgeber verweist zur 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 Rz. 65 [11/2017]; 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 fortführungsgebundenen 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]). Im Übrigen ist die Frage eines schädlichen zusätzlichen Geschäftsbetriebs bei Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 unabhängig davon, ob man die Anwendung von § 8d bei mehreren (unabhängigen) Geschäftsbetrieben eröffnen will (aA HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 54 [7/2018]; OLBING in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8d Rz. 11; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289 [1292]). Die Anwendung zu eröffnen (s. Anm. 23) widerspricht vor dem Hintergrund, dass der Verlusterhalt gesetzgeberisch nur bei der Kontinuität des wirtschaftlichen Betätigung gewünscht ist, nicht der Schlussfolgerung, dass der zusätzliche Geschäftsbetrieb bei Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 schädlich ist (im Erg. bereits SUCHANEK/RÜSCH, GmbHR 2018, 57 [60]).

**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 Rz. 66 [11/2017]; HACKEMANN in MÖSSNER/SEEGER, § 8d Rz. 31 [7/2018]).

**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 2016, 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 Rz. 71 [11/2017]; 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).



**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, auch gewerblich geprägte oder infizierte PersGes. (s. zu einzelnen Mitunternehmerschaften § 15 EStG Anm. 370 ff.). Schädlich ist auch die Ausgliederung des bisherigen Geschäftsbetriebs in eine 100 %ige Tochter-PersGes. (zutr. LEIBNER/DÖTSCHE in DPM, § 8d Rz. 68 [11/2017]; 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. 32f.). Verfahrensrechtlich müssen die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 in der Verlustfeststellung des Jahres gezogen werden, in dem die erstmalige Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft eingegangen wird, 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). Dies bedeutet, dass die Rechtsfolgen nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können.

**Stellungnahme:** Der Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestaltung des Tatbestands für eine Maximalpauschalität entschieden, obwohl zur Missbrauchsvermeidung auch geeignetere Mittel 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]; ENGELEN/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 uE – entsprechend § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG – auch ein gesperrter Verlustabzug iSd. § 8d in Betracht gekommen. In diesem Fall hätte der Verlustvortrag iSd. § 8d zumindest noch bei einer Abstoßung der Mitunternehmerschaftsbeteiligung genutzt werden können.

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

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. Grund für die Regelung ist, dass dem OT anderenfalls gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 positives Einkommen aus (dem Geschäftsbetrieb) der OG zugerechnet und mit fortführungsgebundenen Verlustvorträgen verrechnet werden könnte. Unschädlich ist dagegen die Stellung einer OG (s. Anm. 10).

**Rechtsform:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 verweist auf „die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Absatz 1“. Präziser wäre ein Verweis auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gewesen, weil dort die Voraussetzungen für den OT geregelt sind. Die Regelung ist rechtsformneutral ausgestaltet (s. § 14 Anm. 153 ff.). Damit erübrigt sich eine Diskussion, ob auch eine GmbH als OT erfasst wird und damit schädlich ist, denn es gibt keine „OT-Stellung iSd § 17“ (aA BENZ/PUNG, StbJb. 2016/17, 139 [165]).

**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.; unzutreffend aA FERDINAND, BB 2017, 87 [90]). Verfahrensrechtlich müssen die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 in der Verlustfeststellung des Jahres gezogen werden, in dem die OT-Stellung eingegangen wird, 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). Dies bedeutet, dass die Rechtsfolgen nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden können.

**Nichtanerkennung der Organschaft:** Wird die Organschaft rückwirkend nicht anerkannt („verunglückte Organschaft“, s. zu möglichen Gründen KRUMM in BLÜMICH, § 14 Rz. 240 ff. [8/2018]), ist auch das schädliche Ereignis rückwirkend zu korrigieren (s. auch Anm. 32 „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 Einf. einer Verlustverrechnungsbeschränkung für § 8d mit den Organgesellschaftseinkommen wäre die sachgerechtere Lösung gewesen (ebenso BERGMANN/SÜB, DStR 2016, 2185 [2189]; DÖRR/REISICH/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).

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

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 wird 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.

## KStG § 8d