

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Erweiterung der kstl. Verlustverrechnung durch § 8d, der in bestimmten Fällen einen Verlustuntergang nach § 8c verhindert.
- Fundstelle: Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998).

§ 8d

Fortführungsgebundener Verlustvortrag

eingefügt durch das Gesetz v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998)

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

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

³Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. ⁴Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. ⁵Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. ⁶Der Verlustvor-

KStG § 8d

trag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag).⁷Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.⁸Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen.

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

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

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144),
zuletzt geändert durch Gesetz v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998)

...

(6a) ¹8d 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. ²8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 ist auf Einstellungen oder Ruhendstellungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen.

...

Autor: Gary **Rüsch**, Köln
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Bakeberg/Krüger, Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung von Körperschaften: eine erste Analyse von § 8d KStG-E, BB 2016, 2967; Bergmann/Süß, Neues zum Verlustuntergang: Erste Überlegungen zum Entwurf eines § 8d KStG, DStR 2016, 2185; Dreßler/Rogall, Regierungsentwurf zur Einführung des § 8d KStG, DS 2016, 2375; Feldgen, Der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG-E, StuB 2016, 742; Keilhoff/Risse, Unzureichende Umsetzung der Intentionen des Gesetzgebers im neuen § 8d KStG-E, FR 2016, 1085; Kenk, Die Neuregelung des § 8d KStG: Lebdt die alte Mantelkaufrege-

lung wieder auf?, BB 2016, 2844; Neyer, § 8d KStG-E: Neue Verschonungsoption für die Verlustnutzung nach schädlichem Anteilserwerb, FR 2016, 928; Ortman-Babel/Bolik, Verlusttretung durch fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG, DB 2016, 2984; Scholz/Riedel, Zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag gem. § 8d KStG-E bei Umstrukturierungen, DB 2016, 2562; Suchanek/Rüsch, Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung: Der Entwurf zu einem „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ (§ 8d KStG-E), Ubg 2016, 576; Förster/von Cölln, Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, DStR 2017, 8; Suchanek/Rüsch, Update zu § 8d KStG: Die Änderungen im verabschiedeten Gesetz, Ubg 2017, 4; oV., Bericht der Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, FR 2017, 113; Neumann/Heuser, § 8d KStG – Weiterentwicklung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung für eng begrenzte Sonderfälle, GmbHR 2017, 281; Strahl, Überblick zur steuerlichen Jahresendgesetzgebung 2016, kösdi 20170 (20177).

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c verhindert der neu eingefügte § 8d antragsweise den Untergang der bis dahin nicht genutzten Verluste (Abs. 1 Satz 1). Wesentliche Voraussetzung ist eine aktiv tätige Körperschaft, deren Geschäftsbetrieb sich vor dem schädlichen Beteiligungserwerb nicht verändert hat; zudem muss eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen sein. Der bisherige Verlustvortrag wird sodann als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag vortragen und ist – vorrangig vor einem Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 2 EStG – mit späteren Gewinnen zu verrechnen (Abs. 1 Sätze 6ff.). Die Änderung des Geschäftsbetriebs oder die Möglichkeit einer anderweitigen Verlustnutzung führt ohne zeitliche Beschränkung zum Untergang eines bereits festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags (Abs. 2). Auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft ist § 8d entsprechend anzuwenden (§ 10a Satz 10 GewStG). J 16-1

Rechtsentwicklung: J 16-2

► **Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 2998): Einfügung von § 8d und Änderung von § 10a Satz 10 GewStG.

► **Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.1.2017** (BRDrucks. 59/17): Im Rahmen des vorgenannten Gesetzgebungsverfahrens empfiehlt der Finanzausschuss des BRat infolge der Entscheidung des Großen Senats zum Sanierungserlass (GrS v. 28.11.2016 – 1/15, juris) die Einfügung einer StBegünstigung für Sanierungsgewinne in § 3a EStG (BRDrucks.

59/1/17, 10). Im Anschluss hat der Finanzausschuss des BTag weitere Änderungen von § 3a EStG-E angeregt, durch die sich auch § 8d ändern soll (BTDrucks. 18/12128, 19). In einem neuen § 8d Abs. 1 Satz 9 wird hinsichtlich der Verwendungsreihenfolge ergänzt, dass fortführungsgebundene Verlustvorträge im Rahmen von § 3a Abs. 3 EStG-E vorrangig zu mindern sein sollen (BTDrucks. 18/12128, 36).

J 16-3 ► **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 8d ist insgesamt 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 eingestellt noch ruhend gestellt war (§ 34 Abs. 6a Satz 1). Das bedeutet, dass bei einer Ein- oder Ruhendstellung vor dem 1.1.2016 – egal zu welchem Zeitpunkt – § 8d niemals angewendet werden kann (glA Leibner/Dötsch in DPM, § 8d Rn. 91 [1/2017]; aA Strahl, Körsdi 2017, 20170 [20179]). Auf diese Weise soll die Reaktivierung von Altverlusten verhindert werden. Zudem sei bei lang zurückliegenden Ein- oder Ruhendstellungen eine Verlustzuordnung rückblickend nicht mehr möglich (BTDrucks 18/10495). Zum Begriff der Ein- oder Ruhendstellung s. Anm. J 16-20 und 16-23. Für die Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6a Satz 2 s. Anm. J 16-9.

J 16-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Grund der Änderungen:** § 8d soll stl. Hemmnisse bei der Kapitalausstattung von Unternehmen vermeiden, die die Voraussetzungen der Konzern- oder Stille-Reserven-Klausel des § 8c nicht erfüllen, bei denen zur Unternehmensfinanzierung aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern erforderlich ist (BRDrucks. 544/16).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Anwendung von § 8d führt dazu, dass § 8c nach einem schädlichen Beteiligungserwerb nicht anzuwenden ist, wodurch die ertragstl. Verlustvorträge sowie ein Zinsvortrag iSv. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG erhalten bleiben. Der bisherige Verlustvortrag ist als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag vorzutragen. Allerdings handelt es sich bei § 8d nicht um eine bloße Ausnahmegvorschrift zu § 8c, da bei einem schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 nicht nur die quotalen, sondern sämtliche Verluste der Körperschaft in das System von § 8d zu überführen, also von dort an fortführungsgebunden sind. Zudem sind die schädlichen Ereignisse des Abs. 2 (s. Anm. J 16-23) zeitlich unbeschränkt zu beachten, wohingegen ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c nur für die folgenden fünf Jahre noch eine Bedeutung hat.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 1 (Grundregel)

Regelungsinhalt: Bei Abs. 1 Satz 1 handelt es sich um die Grundregel von § 8d. Sie enthält den persönlichen Anwendungsbereich und nennt Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolge der Norm. Eingeschränkt wird die Vorschrift durch die in Abs. 1 Satz 2 enthaltenen Ausnahmen, die eine Anwendung von Abs. 1 Satz 1 ausschließen. J 16-5

Persönlicher Anwendungsbereich: Nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 sind ausschließlich Körperschaften erfasst. Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören wie bei § 8c nicht zum Anwendungsbereich der Norm. Dies ist unproblematisch, weil bei diesen auch kein schädlicher Beteiligungserwerb stattfinden kann. Ohnehin ist der persönliche Anwendungsbereich von § 8d in Gänze demjenigen von § 8c zu entnehmen (s. hierzu § 8c Anm. 9), weil nur bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c ein Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 1 gestellt werden kann (s. Anm. J 16-7). J 16-6

Tatbestandsvoraussetzungen: Abs. 1 Satz 1 enthält vier Tatbestandsvoraussetzungen, die für eine Anwendung von § 8d erfüllt sein müssen: J 16-7

► **Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. § 8c:** Es muss ein schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c vorliegen, der tatsächlich zu einem anteiligen (§ 8c Abs. 1 Satz 1) oder vollständigen (§ 8c Abs. 1 Satz 2) Verlustuntergang führen würde. Sind die Voraussetzungen der Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5) erfüllt, liegt bereits kein schädlicher Beteiligungserwerb vor. Bei einer Anwendung der Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 ff.) bleibt der schädliche Beteiligungserwerb bestehen, was die Anwendung von § 8d grds. eröffnen würde. Weil § 8d in seiner Rechtsfolge aber zu einer Nichtanwendung von § 8c führt („§ 8c ist ... nicht anzuwenden...“), können § 8c und § 8d nicht gleichzeitig zur Anwendung kommen. Reichen die stillen Reserven iSd. § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. bspw. nicht aus, um die vorhandenen Verlustvorräte zu verrechnen, können die verbleibenden Verlustvorräte nicht zusätzlich im Rahmen von § 8d vorgetragen werden.

► **Antrag:** Die Anwendung von § 8d kommt nur auf Antrag des Stpfl. in Betracht (s. Anm. J 16-16).

► **Kontinuität des Geschäftsbetriebs:** Die Körperschaft muss seit ihrer Gründung oder seit dem 1. Januar des dritten dem schädlichen Beteiligungserwerb vorausgehenden VZ (Beobachtungszeitraum I), denselben Geschäftsbetrieb (s. Anm. J 16-10 ff.) unterhalten. Relevant ist der jeweils kür-

zere Zeitraum. Das Abstellen auf den VZ bewirkt, dass ein abweichendes Wj. den Beginn des Beobachtungszeitraums nicht beeinflusst.

Beispiel: Bei einem abweichenden WJ vom 1.2.–31.1. und einem schädlichen Beteiligungserwerb am 1.2.2016 muss der Geschäftsbetrieb seit dem 1.1.2013 gleichgeblieben sein und der Verlustvortrag vom 31.12.2016 im Rahmen von § 8d vorgetragen werden.

Der Zeitpunkt der Gründung bezieht sich bei Körperschaften spätestens auf die Eintragung in das Handelsregister, frühestens auf den Beginn der KStPflicht bei einer Vorgründungs- oder Vorgesellschaft (s. § 1 Anm. 68 ff.).

Eine Umstellung des Geschäftsbetriebs im vierten Vorjahr schließt einen Antrag nach § 8d nicht aus. Eine Umstellung nach dem schädlichen Beteiligungserwerb dürfte regelmäßig einen Tatbestand des Abs. 2 erfüllen und führt dann ebenfalls zur Nichtanwendung von § 8d, weil bis zum 31. Dezember des schädlichen Beteiligungserwerbsjahres (Beobachtungszeitraum II) kein Ereignis iSd. § 8d Abs. 2 (s. Anm. J 16-23) eingetreten sein darf.

J 16-8 **Rechtsfolge** von Abs. 1 Satz 1 ist die Nichtanwendung von § 8c, wodurch die ertragstl. Verlustvorträge sowie ein Zinsvortrag iSv. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG erhalten bleiben. Der bisherige Verlustvortrag wird als fortführungsgebundener Verlustvortrag vorgetragen und ist vorrangig – vor einem Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 2 EStG – mit späteren Gewinnen zu verrechnen (Abs. 1 Sätze 6 ff.).

■ Absatz 1 Satz 2 (Ausnahmen von Satz 1)

J 16-9 **Allgemeines:**

Abs. 1 Satz 2 enthält zwei Ausnahmen, in denen ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 nicht möglich ist.

► **Abs. 1 Satz 2 Nr. 1** verhindert bei einer Ein- oder Ruhendstellung (s. Anm. J 16-20 und 16-23) des Geschäftsbetrieb nach dem 31.12.2015 (§ 34 Abs. 6a Satz 2) die Nutzung der bis dahin nicht genutzten Verluste. Hiernach erwirtschaftete Verluste können später grds. wieder in das System von § 8d überführt werden.

Beispiel: Bei einer Ein- oder Ruhendstellung im VZ 2016 kann aufgrund des Kontinuitätsanfordernisses in Abs. 1 Satz 1 frühestens im VZ 2020 wieder zu § 8d optiert werden. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 sperrt im VZ 2020 eine Nutzung der Verluste, die bis zum Zeitpunkt der Ein- oder Ruhendstellung im VZ 2016 entstanden sind. Hierfür ist eine Ergebnisaufteilung zum Zeitpunkt der Ein- oder Ruhendstellung erforderlich.

► **Abs. 1 Satz 2 Nr. 2** verhindert, dass Organträger und Körperschaften, die an einer Mitunternehmerschaft (s. Anm. J 16-23) beteiligt sind, einen Antrag nach Abs. 1 Satz 1 stellen können. Wird eine solche Stellung oder Betei-

ligungsstruktur vor dem Beginn des o.g. Beobachtungszeitraums I (s. Anm. J 16-7) aufgegeben, ist ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 hingegen möglich.

■ Absatz 1 Satz 3 (Definition des Geschäftsbetriebs)

Regelungsinhalt: Abs. 1 Satz 3 definiert den Geschäftsbetrieb. Er 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. Die Merkmale sind zT mit denjenigen vergleichbar, die für die Feststellung eines Gewerbebetriebs iSd. § 2 GewStG und der Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewstl. Verlusterhalt iSd. § 10a GewStG herangezogen werden. J 16-10

Nachhaltige Tätigkeit: Die Auslegung bestimmt sich nach derjenigen in § 15 Abs. 2 EStG (s. § 15 EStG Anm. 1040 ff.). In diesem Sinne ist eine Tätigkeit nachhaltig, wenn objektiv (also in tatsächlicher Hinsicht) eine wiederholende oder zumindest eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit vorliegt. J 16-11

Ergänzende und fördernde Tätigkeit: Ergänzend sind verschiedene Tätigkeiten beispielsweise dann, wenn sie sich gegenseitig stützen (zB die Erweiterung eines Einzel- um den eines Online-Handels, vgl. Bergmann/Süß, DStR 2016, 2185 [2188]) oder nur miteinander betrieben werden können. Rein organisatorische und finanzielle Zusammenhänge sind nicht ausreichend (BTDrucks. 18/10495, 11). Es muss also eine wirtschaftliche Ergänzung vorliegen, zB Vertrieb der Produkte aus eigener Produktion. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Tätigkeit eine Gleichheit aufweist (zB Tabakwareneinzelhandel mit Lotto- und Totoannahme). Sie müssen sich gegenseitig bedingen oder als Haupt- und Nebentätigkeit in einem Zusammenhang gegenseitiger Förderung stehen (Leibner/Dötsch in DPM § 8d Rn. 36 [1/2017]). Für die Auslegung kann auf das Merkmal des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ bei § 2 GewStG zurückgegriffen werden. J 16-12

Einheitliche Gewinnerzielungsabsicht: Das Merkmal bezieht sich auf die BFH-Rspr. zu teils betrieblich, teils privat veranlassten Tätigkeitsbereichen einer PersGes. (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202), denn PersGes. verfügen grds. nur über einen einheitlichen Gewerbebetrieb iSd. § 2 GewStG. Gleichwohl sind Erträge und Aufwendungen, die auf einer privat mitveranlassten Tätigkeit beruhen, strechtl. nach der vorgenannten BFH-Rspr. nicht in die GE der PersGes. einzubeziehen. Für § 8d bedeutet dies, dass demnach insbes. verlustträchtige Tätigkeiten, die als Liebhaberei zu qualifizieren wären (dauerdefizitäre Betätigungen), nicht bei der Feststellung des Geschäftsbetriebs zu berücksichtigen sind. J 16-13

J 16-14 **Qualitative Merkmale:** Was unter „qualitativen Merkmalen“ zu verstehen ist, zählt Abs. 1 Satz 4 beispielhaft (also nicht abschließend) auf (s. Anm. J 16-15). Mit einer „Gesamtbetrachtung“ ist das „Gesamtbild der Verhältnisse“ gemeint, weshalb nicht alle aufgezählten Merkmale zur Bestimmung des Geschäftsbetriebs in gleicher Ausprägung vorhanden sein müssen.

■ Absatz 1 Satz 4 (Aufzählung sog. qualitativer Merkmale)

J 16-15 **Nicht abschließende Aufzählung:** Qualitative Merkmale sind insbes. die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzusammensetzung, die bedienten Märkte und die Qualifikation der ArbN. Auch diese Merkmale orientieren sich an dem Begriff des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ für Zwecke des § 2 GewStG. Dabei ist es uE unschädlich, wenn ein Teil der Merkmale nicht vorliegt, da es sich um eine nicht abschließende Aufzählung handelt (zweifelnd für eine Finanzholding, die über keine ArbN, Kunden oder Lieferanten verfügt, Kenk, BB 2016, 2844 [2846]).

■ Absatz 1 Satz 5 (Antragserfordernis)

J 16-16 **Antragsform und -frist:** Der Antrag nach Abs. 1 Satz 1 ist in der StErklärung für die Veranlagung des VZ zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt (Abs. 1 Satz 5). Das bedeutet, dass der Antrag nicht als separates Schreiben beizufügen ist, sondern ein entsprechendes Feld in der KStErklärung geschaffen wird. Die Frist richtet sich nach den allgemeinen StErklärungsfristen, weil der Antrag „in der“ StErklärung zu stellen ist. Er kann daher auch nicht nachgereicht werden, sodass auch eine Nachholung im Rahmen eines Einspruchs- oder finanzgerichtlichen Klageverfahrens nicht in Betracht kommt (Leibner/Dötsch in DPM, § 8d Rn. 22ff. [1/2017]; für eine Antragstellung auch in einer berichtigten StErklärung bis zum Eintritt der Bestandskraft Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 [10]).

J 16-17 **Vor- und Nachteile der Antragsausübung:** In Fällen des § 8c Abs. 1 Satz 2 (vollständiger Verlustuntergang) ist ein Antrag nach § 8d regelmäßig vorteilhaft. In Fällen des § 8c Abs. 1 Satz 1 (quotaler Verlustuntergang) ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein Antrag sinnvoll ist, weil § 8d stets 100 % der Verluste erfasst (s. Anm. J 16-17). Er sollte nur dann gestellt werden, wenn sich der Geschäftsbetrieb zukünftig mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht ändern wird, kein Ereignis iSv. Abs. 2 eintreten wird und die Körperschaft über nicht ausreichend stille Reserven verfügt (Bergmann/Süß, DStR 2016, 2185 [2188]; Keilhoff/Risse, FR 2016, 1085 [1090]; Kenk, BB 2016, 2844 [2848]; Ortman-Babel/Bolik, DB 2016, 2984 [2987]).

■ **Absatz 1 Satz 6 (Definition des sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags)**

Qualifikation und Quantifikation: Der Verlustvortrag, der zum Schluss des VZ verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag (Abs. 1 Satz 6). Der Wortlaut erfasst daher nicht die speziellen Verlustverrechnungstöpfe (§ 2a, § 15 Abs. 4 EStG usw.), weshalb nur der Verlustvortrag iSd. § 10 Abs. 2 EStG (s. § 10d EStG Anm. 100 ff.) als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag vorzutragen ist (Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 [14]). Die speziellen Verlustverrechnungstöpfe sollten nach dem Sinn und Zweck aber mit einzubeziehen sein (Leibner/Dötsch in DPM, § 8d Rn. 28 [1/2017]). Das Abstellen auf das Ende des VZ kann sich nachteilig, aber auch zum Vorteil für den Stpfl. auswirken, je nachdem, ob nach dem schädlichen Beteiligungserwerb weitere Verluste oder Gewinne erwirtschaftet werden. Zudem ist in Fällen von § 8c Abs. 1 Satz 1 für Zwecke des § 8d aufgrund des Wortlauts nicht nur der quotale, sondern der gesamte Verlustvortrag erfasst (Leibner/Dötsch in DPM, § 8d Rn. 27 [1/2017]). Speziell für einen Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG ordnet § 8a Abs. 1 Satz 3 eine entsprechende Geltung von § 8d an, so dass auch ein Zinsvortrag im Rahmen von § 8d vorzutragen ist. J 16-18

■ **Absatz 1 Satz 7 (Gesonderter Ausweis und gesonderetes Feststellungsverfahren)**

Gesonderter Ausweis und gesonderetes Feststellungsverfahren: Der sog. fortführungsgebundene Verlustvortrag wird nach der Formulierung von Abs. 1 Satz 7 innerhalb der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags iSd. § 10d Abs. 2 EStG gesondert ausgewiesen. Bisher erhält der Stpfl. für jeden speziellen Verlustverrechnungskreis einen eigenen Bescheid. Für das Feststellungsverfahren gilt § 10d Abs. 4 EStG entsprechend (s. § 10d EStG Anm. 120 ff.). J 16-19

■ **Absatz 1 Satz 8 (Verwendungsreihenfolge)**

Verwendungsreihenfolge: Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellten Verlustvortrag abzuziehen. Die Verbrauchsreihenfolge ist nötig, damit die Höhe eines Verlustuntergangs nach § 8c oder § 8d Abs. 2 nicht im Wahlrecht des Stpfl. steht. Andernfalls hätte die Körperschaft beispielsweise bei zukünftig geplanten An- J 16-20

teilseignerwechseln ein Interesse daran, einen möglichst geringen § 10d EStG-Verlust vorzuweisen, also vorherige Gewinne auch zuallererst mit einem bestehenden § 10d EStG-Verlust zu verrechnen.

■ **Absatz 2 Satz 1 Halbs. 1 (Verlustuntergang durch Einstellung des Geschäftsbetriebs)**

- J 16-21 **Einstellung des Geschäftsbetriebs:** Die Einstellung des Geschäftsbetriebs führt – zeitlich unbefristet – zum Untergang eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Nach der Gesetzesbegründung sollen für die Voraussetzungen einer Einstellung die Grundsätze der Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG gelten (BRDrucks. 544/16, 8). Nach stRspr. liegt eine Betriebsaufgabe idS erst bei der endgültigen Einstellung des Betriebs vor. Hierfür ist der Verkauf oder die Überführung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen in das PV nötig. Im Gegensatz dazu soll eine Einstellung des Geschäftsbetriebs iSv. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 nach der Gesetzesbegründung bereits dann vorliegen, wenn der bisherige Geschäftsbetrieb derart schrumpft, dass dieser nur noch „unwesentlich“ ist. Diese Auslegung ist deutlich enger als diejenige zu § 16 Abs. 3 EStG.
- J 16-22 **Zuletzt festgestellter sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag:** Vom Untergang nach Abs. 2 Satz 1 betroffen ist stets nur der noch bestehende und ggf. durch nachfolgende Gewinne bereits geminderte sog. fortführungsgebundene Verlustvortrag.

■ **Absatz 2 Satz 1 Halbs. 2 (entsprechende Anwendung von § 8c Abs. 1 Sätze 6 ff.)**

- J 16-23 **Verlusterhalt in Höhe der stillen Reserven:** Die Vorschrift regelt den Zeitpunkt der Ermittlung der stillen Reserven. Für einen Verlusterhalt kommen ausschließlich die zum Schluss des vorangegangenen VZ noch vorhandenen stillen Reserven in Betracht. Dies verhindert die Nutzung „künstlich“ geschaffener stiller Reserven.

■ **Absatz 2 Satz 2 Nr. 1 bis 6 (schädliche Ereignisse)**

- J 16-24 **Aufzählung schädlicher Ereignisse:** Abs. 2 enthält eine abschließende Aufzählung von Gründen, die zu einem Untergang eines fortführungs-

gebundenen Verlustvortrags führen. Die Regelung soll gewährleisten, dass Verluste nur von dem Geschäftsbetrieb verrechnet werden, der sie zuvor auch „erwirtschaftet“ hat. Die schädlichen Ereignisse sind zeitlich unbefristet zu beachten.

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 1:** Schädlich ist, wenn der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird. Ein ruhender Geschäftsbetrieb ist mit einer Betriebsunterbrechung gleichzusetzen und liegt vor, wenn bei Einstellung der werbenden Tätigkeit die Absicht besteht, den Betrieb fortzuführen (subjektives Tatbestandsmerkmal) und die zurückbehaltenen WG es erlauben, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen (objektives Tatbestandsmerkmal).

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 2:** Eine andersartige Zweckbestimmung soll stets bei einer gesellschaftsrechtl. Satzungsänderung des Unternehmensgegenstands vorliegen (sog. Branchenwechsel).

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 3:** Ob ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, ist anhand der Definition in Abs. 1 Sätze 3, 4 zu beurteilen. Es muss ein anderer Geschäftsbetrieb „aufgenommen“ werden. Die Ausweitung des bestehenden Geschäftsbetriebs ist daher zunächst unschädlich.

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 4:** „Mitunternehmerschaft“ bezieht sich auf solche Gesellschaften, deren Gewinnanteile bei den Gesellschaftern zu Einkünften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen (s. § 15 EStG Anm. 370 ff.) und meint die klassischen PersGes. einer oHG und KG. Nicht erfasst ist hingegen die Komplementärbeteiligung an einer KGaA, weil es sich bei dem persönlich haftenden Gesellschafter nicht um einen Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt, er wird nach der sog. „Wurzeltheorie“ des BFH lediglich wie ein Mitunternehmer besteuert (vgl. § 15 EStG Anm. 901).

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 5:** Die Stellung als OT iSd. § 14 Abs. 1 ist schädlich, weil ansonsten positive Erg. der OG zu einer Verrechnung mit Verlustvorträgen der OT genutzt werden können.

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 6:** Gemeint sind steuereutrale Umstrukturierungen nach dem UmwStG, bei denen WG zum Buchwert und damit unterhalb des gemeinen Werts übertragen werden. Unabhängig vom Wert des übertragenen WG führt demnach bereits die Übertragung eines einzelnen WG zum Buchwert zum Untergang sämtlicher fortführungsgebundener Verlustvorträge.

