

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR Matthias Hensel
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV C
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/VJ/Gi – S 10/20

Telefon
+49 30 27876-530

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
10.09.2020

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG)

Sehr geehrter Herr Ministerialrat Hensel,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d KStG. Gern nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) die Möglichkeit zur Stellungnahme wahr. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen zu ausgewählten Aspekten des BMF-Entwurfs berücksichtigen.

A. Vorwort

Der DStV begrüßt ausdrücklich, dass zur Anwendung des § 8d KStG nunmehr ein umfangreiches BMF-Schreiben veröffentlicht werden soll. Die Praxis wartet seit langem auf konkrete Ausführungen zur Antragstellung und Antragsrückname, zum unbestimmten Begriff des Geschäftsbetriebs sowie zu den schädlichen Ereignissen, die zum Untergang des Verlustvortrags führen. Bereits auf den ersten Blick fällt vor allem die Vielzahl von Anwendungsbeispielen im Entwurfsschreiben sehr positiv ins Auge.

Die Zielrichtung des § 8d KStG, Körperschaften die Möglichkeit zu eröffnen, nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin nutzen zu können, ist absolut anzuerkennen. Dennoch dürfte die Norm bislang aufgrund von Rechtsunsicherheiten und ihrer eher restriktiven Ausgestaltung nur von wenigen betroffenen Unternehmen tatsächlich genutzt worden sein. Hier sollte vor allem der Gesetzgeber noch einmal ansetzen.

Auch das Entwurfsschreiben lässt einige Fragestellungen unbeantwortet. Der DStV erlaubt sich daher, die folgenden konstruktiven Hinweise zu ausgewählten Aspekten vorzutragen.

B. Anmerkungen zum Anwendungsschreiben des § 8d KStG

Zur gesetzlichen Entwicklung des § 8c KStG und Auswirkungen auf § 8d KStG

In seiner aktuellen Fassung regelt § 8c KStG nur noch den Grundtatbestand, d.h. den vollständigen Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % innerhalb von fünf Jahren. Der anteilige Verlustuntergang bei Übertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % der Anteile ist entfallen.

Insbesondere vor dem Hintergrund dieser Entwicklung stellt sich die Frage, welche Nachwehen sich für die Unternehmen ergeben, deren beantragter fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG auf einem verfassungswidrigen quotalen Verlustuntergang beruht. Gerade sofern es sich in diesen Fällen um bereits bestandskräftige Steuerfeststellungen handelt, wäre ein konkreter Hinweis zum weiteren Verfahren wünschenswert. Der vorliegende BMF-Entwurf enthält hierzu bislang leider keine Ausführungen.

Petition: Der DStV regt an, eine Klarstellung in das finale BMF-Schreiben aufzunehmen, welche Auswirkungen sich für die Unternehmen ergeben, deren beantragter fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG auf einem verfassungswidrigen quotalen Verlustuntergang beruht.

Zu Rz. 6: Stille-Reserven-Klausel des § 8c KStG im Verhältnis zu § 8d KStG

Bei der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG stellt sich in der Praxis immer wieder das Problem, die Höhe der zu berücksichtigenden stillen Reserven exakt zu bestimmen.

Rz. 6 des BMF-Entwurfs sieht vor, entweder die Stille-Reserven-Klausel anzuwenden oder einen Antrag nach § 8d KStG zu stellen (Wahlrecht). Reichen - wie das Beispiel 1 zeigt - bei Anwendung der Stillen-Reserve-Klausel die stillen Reserven nicht aus, gehen die nicht genutzten Verluste unter. Vorteilhaft wäre es in diesem Fall, wenn noch bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung des Verlustvortrags (vgl. Rz. 7) ein Antrag nach § 8d KStG gestellt werden könnte.

Petition: Der DStV schlägt vor, einen klarstellenden Hinweis in Rz. 6 aufzunehmen, dass eine Nachholung des § 8d-KStG-Antrags in einem solchen Fall zulässig ist (vgl. hierzu auch Rz. 8).

Zu Rz. 10: Form eines nachgeholten Antrags

Rz. 10 regelt die Form der Antragstellung; nämlich in der Körperschaftsteuererklärung. Der Absatz enthält jedoch keine Ausführungen zur Form eines nachgeholten Antrags. Ist hierfür wie zur Rücknahme des Antrags gemäß Rz. 11 eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung erforderlich?

Petition: Der DStV regt an, Rz. 10 um einen entsprechenden Hinweis zur Form eines nachgeholten Antrags zu ergänzen.

Zu Rz. 17: Mehrere Geschäftsbetriebe

Gemäß § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG wird der Geschäftsbetrieb als „*die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft*“ definiert. Er bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen, wie den angebotenen Dienstleistungen oder Produkten, dem Kunden- und Lieferantenkreis, der bedienten Märkte und der Qualifikation der Arbeitnehmer.

Eine solche Vielzahl an auslegungsbedürftigen Kriterien birgt eine hohe Streit anfälligkeit im Austausch mit der Finanzverwaltung.

Das BMF-Schreiben legt diesen Begriff „*tätigkeitsbezogen*“ unter Rückgriff auf den gewerbesteuerlichen Begriff des Gewerbebetriebs aus (so wohl auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in der [BT-Drucks. 18/10495](#), S. 11). Es erscheint aus unserer Sicht jedoch nicht ganz unproblematisch, den Begriff des gewerbesteuerlichen Gewerbebetriebs als Auslegung für den Begriff des Geschäftsbetriebs in einer Vorschrift des KStG heranzuziehen, wie die folgenden Ausführungen verdeutlichen:

Liegen mehrere Geschäftsbetriebe vor, ist gemäß dem Entwurfsschreiben der Anwendungsbereich des § 8d KStG nicht eröffnet. Mehrere Geschäftsbetriebe existieren demnach, wenn eine Körperschaft mehreren selbstständigen Betätigungen nachgeht.

Abgesehen von den Fällen des einheitlichen Geschäftsbetriebs i.S. der Rz. 18 oder der nur wirtschaftlich geringfügigen Betätigung i.S. der Rz. 21 wird der Anwendungsbereich des § 8d KStG somit sehr stark eingeschränkt. Ggf. werden Unternehmen gezwungen, vor einem schädlichen Anteilswerb nach § 8c KStG einen oder mehrere unterschiedliche Geschäftsbetriebe auf eigenständige Gesellschaften zu übertragen – wobei wiederum darauf zu achten ist, dass hierdurch nicht etwa ein neuer Geschäftsbetrieb in Form einer Holding entsteht.

Das folgende Anwendungsbeispiel 3 demonstriert die erhebliche Einschränkung: *„Die V-GmbH stellt Waschmaschinen, Fernseher und Schuhe her.“* Da sich die angebotenen Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte etc. voneinander unterscheiden, soll die V-GmbH nach dem Entwurf mehrere Geschäftsbetriebe haben. Eine Anwendung des § 8d KStG sei daher ausgeschlossen.

Die gewählte rein *„tätigkeitsbezogene“* Sichtweise bildet auch nicht die dynamische Entwicklung von Geschäftsbetrieben ab, wie das folgende Beispiel zeigt. Denkbar ist, dass die V-GmbH einen der drei Bereiche optimiert bzw. - um Synergieeffekte zu nutzen - sich mit einem weiteren Unternehmen zusammenschließt und in diesem Zuge zwei der drei Bereiche sofort bzw. peu à peu reduziert bzw. einstellt. Hier ist unklar, ob das Unternehmen in diesem Fall in § 8d KStG hineinwachsen kann.

Petition: Der DStV empfiehlt, den Unternehmen an dieser Stelle deutlich mehr Spielraum einzuräumen. Hier ist auch der Gesetzgeber wiederholt gefragt. Darüber hinaus wäre es wünschenswert, mindestens eine weitere Beispielvariante zur dynamischen Entwicklung im Geschäftsbetrieb - wie aufgezeigt - zu ergänzen. Hierbei sollte es ermöglicht werden, dass der § 8d KStG eröffnet ist.

Zu Rz. 18: Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb

Das Entwurfsschreiben legt dar, dass mehrere selbstständige Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert werden können, wenn zwischen ihnen ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang gegeben ist. In Beispiel 4 werden hierfür ein Autohaus und eine Kfz-Werkstatt angeführt, die sich derart fördern und ergänzen, dass diese beiden an sich selbstständigen Betätigungen einen einheitlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 8d KStG bilden.

Fraglich bleibt, ob ein solch enger Förderungs- und Ergänzungszusammenhang ggf. auch im „fachfremden“ Bereich möglich erscheint - so z. B. ein Autohaus, das zusätzlich ein kleines Bistro/Kantine betreibt, wo (auch) Kunden ihre Wartezeit bei Kaffee und Kuchen verbringen können.

Petition: Der DStV schlägt vor, ein weiteres Beispiel zu vorgenannter Konstellation aufzunehmen.

Zu Rz. 20: Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb trotz räumlicher Trennung

Gemäß Rz. 20 des BMF-Entwurfs spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass für räumlich getrennt voneinander betriebene selbstständige Betätigungen **kein** unmittelbar greifbarer Förder- und Sachzusammenhang gegeben ist.

Diese Formulierung ist nach Auffassung des DStV äußerst unglücklich gewählt - wird doch unmittelbar im weiteren Text folgendes - diesen Ausführungen entgegenstehendes - Beispiel 7 angeführt:

*„Die V-GmbH betreibt in zwei unterschiedlichen Städten zwei Restaurants. Die Restaurants werden unter einem einheitlichen Markennamen betrieben [...]. Der Einkauf erfolgt für beide Restaurants zentral. **Lösung:** Die beiden Restaurants stellen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einen einheitlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 8d KStG dar.“*

Die räumliche Trennung der beiden Restaurants bleibt aufgrund der zahlreichen weiteren Kriterien, wie einheitlicher Markenname, zentraler Einkauf etc., für die Beurteilung als einheitlicher Geschäftsbetrieb nahezu bedeutungslos. Ähnlich verhält es sich bei dem im weiteren Text aufgeführten Beispiel 11, wo bei Hinzutreten eines neuen Restaurants trotz räumlicher Trennung, aber unter sonst gleichen Bedingungen, ebenfalls keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs vorliegt.

Petition: Der DStV spricht sich daher dafür aus, die Formulierung in Rz. 20 beispielkonform wie folgt zu ändern:

„Werden selbstständige Betätigungen räumlich getrennt voneinander betrieben, ~~spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass durch die räumliche Trennung kein unmittelbar greifbarer~~

~~Förder- und Sachzusammenhang gegeben ist.~~ *steht allein die räumliche Trennung einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang nicht entgegen.*“

Zu Rz. 21: Wirtschaftlich geringfügige Betätigungen

Eine zusätzlich ausgeübte wirtschaftlich geringfügige Betätigung steht einem einheitlichen Geschäftsbetrieb nicht entgegen. Zur Vereinfachung wird auf die Grundsätze u.a. des BFH-Urteils VIII R 16/11 vom 17.08.2014 verwiesen. Danach fällt eine Betätigung wirtschaftlich nicht ins Gewicht, wenn die Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Anderenfalls liegen zwei selbstständige Betätigungen und zwei nebeneinanderstehende Geschäftsbetriebe vor, die die Anwendung des § 8d KStG ausschließen.

Diese prozentuale und betragliche Begrenzung ist nachvollziehbar und im Grundsatz zu begrüßen. Der Hinweis auf die Rechtsprechung zur Infektionswirkung bei geringfügigen gewerblichen Tätigkeiten macht aber zugleich deutlich, dass einer unschädlichen geringfügigen Tätigkeit überaus enge Grenzen gesetzt sind. Der DStV gibt in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass viele Unternehmen angesichts der gegenwärtigen Corona-Krise mit enormen Umsatzrückgängen zu kämpfen haben. Daraus resultierend kann eine bisweilen wirtschaftlich geringfügige Betätigung ggf. prozentual schneller ins Gewicht fallen und die Möglichkeit zur Nutzung des § 8d KStG verwehrt sein.

Petition: Der DStV schlägt vor, starke prozentuale Schwankungen, wie sie insbesondere im Zusammenhang mit den derzeit krisenbedingten Umsatzrückgängen auftreten, beispielsweise durch eine Drei-Jahres-Betrachtung auszugleichen.

Zu Rz. 23 ff.: Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs

Gemäß Rz. 23 ist – dem Gesetzeswortlaut folgend – eine Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs, vorbehaltlich der dort genannten Ausnahmen, schädlich und führt entweder zur Nichtanwendung des § 8d KStG oder zum Wegfall eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags.

Nicht explizit geregelt wird die Frage, ob bei mehreren Geschäftsbetrieben mit einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang (vgl. Rz. 18) z. B. der Verkauf eines Geschäftsbetriebs oder die Einbringung eines Geschäftsbetriebs in eine Tochter-Gesellschaft

eine Ruhendstellung darstellt. Auch die Ausführungen zur Einstellung des Geschäftsbetriebs in den Rz. 58 - 60 nehmen hierzu nicht eindeutig Stellung.

Im weiteren Textverlauf wird zudem in Rz. 25 eine unschädliche kurze Betriebsunterbrechung angesprochen. Fraglich ist, ob der dort angesprochene Zeitraum von vier Wochen (z. B. Unschädlichkeit bei Betriebsferien) i.S. einer Höchstdauer zu verstehen ist oder ob auch Zeiträume von mehr als vier Wochen in Betracht kommen können.

Petition: Der DStV empfiehlt, sowohl eine Klarstellung zur Unschädlichkeit der vorgenannten Fälle (Rz. 23) sowie zum Zeitraum einer unschädlichen Betriebsunterbrechung (Rz. 25) aufzunehmen.

Zu Rz. 51: Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Gemäß Rz. 51 sind die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG zu beachten. Das Gesetz verweist in § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG jedoch lediglich auf § 10d Abs. 4 EStG (gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags).

Die Rechtsgrundlage für die Anwendung der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG bleibt insoweit unklar. Weder sieht § 8d KStG einen Verweis auf § 10d Abs. 2 EStG vor, noch findet sich ein expliziter Hinweis in der Gesetzesbegründung ([BT-Drucks. 18/9986](#)). Vor diesem Hintergrund ist die Auffassung des BMF aus unserer Sicht sehr fraglich.

Petition: Der Verweis auf die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG ist mangels gesetzlicher Grundlage zu streichen.

Zu Rz. 57: Unbefristeter Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags durch schädliche Ereignisse

Zentrale Voraussetzung zur weiteren Nutzung der Verluste ist, dass der Geschäftsbetrieb vor dem schädlichen Beteiligungserwerb eine gewisse Zeit – seit Gründung der Körperschaft bzw. seit mindestens drei Jahren – bestand und auch danach weitestgehend unverändert fortgeführt wird. Anderenfalls, d.h. bei Einstellung des Geschäftsbetriebs oder bei Eintritt eines anderen schädlichen Ereignisses i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 KStG, geht der auf den Schluss des vorhergehenden Veranlagungszeitraums festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag grundsätzlich unter.

Die fehlende zeitliche Beschränkung in Bezug auf schädliche Ereignisse, die nach der Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags eintreten, sieht der DStV nach wie vor als äußerst problematisch für die betroffenen Körperschaften an (vgl. [DStV-Stellungnahme S 12/16](#), Seite 4). Während der maximal dreijährige Betrachtungszeitraum vor dem Beteiligungserwerb richtigerweise berücksichtigt, dass sich ein Geschäftsbetrieb ändern kann, findet dieser Blickwinkel nach dem Beteiligungserwerb keinen Raum mehr. Nunmehr müssen die betroffenen Körperschaften zeitlich unbegrenzt mit der Gefahr „leben“, ihren fortführungsgebundenen Verlustvortrag aufgrund einer Änderung des Geschäftsbetriebs oder eines anderen schädlichen Ereignisses doch noch zu verlieren.

Petition: Der DStV spricht sich nochmals nachdrücklich dafür aus, die Möglichkeiten eines Untergangs des fortführungsgebundenen Verlustvortrags infolge schädlicher Ereignisse zeitlich zu begrenzen.

C. Weiteres Regelungserfordernis beim Vorliegen ausschließlich gewerbsteuerlicher Fehlbeträge

Im Anschreiben zum Entwurf haben Sie die Frage aufgeworfen, ob für Fälle, in denen ausschließlich gewerbsteuerliche Fehlbeträge vorliegen und somit die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG für Zwecke der Körperschaftsteuer unterblieben ist, ein Regelungsbedarf gesehen wird. Diese Frage ist nach unserem Dafürhalten unbedingt zu bejahen.

Zwar sieht § 10a Satz 10 GewStG die entsprechende Anwendung des § 8d KStG vor. Nach der Gesetzesbegründung soll § 8d KStG uneingeschränkt auch auf die gewerbsteuerlichen Fehlbeträge anzuwenden sein ([BT-Drucks. 18/9986, S. 14](#)). Der Gesetzeswortlaut nach § 10a Satz 10 GewStG setzt hingegen voraus, dass für die entsprechende Anwendung ein körperschaftsteuerlicher fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert festgestellt werden muss. Liegen indes ausschließlich gewerbsteuerliche Fehlbeträge, nicht aber körperschaftsteuerliche Verluste vor, besteht dem Gesetz nach derzeit keine Möglichkeit, die gewerbsteuerlichen Fehlbeträge i.S. des § 8d KStG zu nutzen.

In der Praxis können regelmäßig Fälle eintreten, in denen gewerbsteuerliche Verluste, aber keine körperschaftsteuerlichen Verluste, vorliegen - dies beispielsweise durch die Möglichkeit des

körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrags. Gerade aufgrund der Erhöhung des körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrags für die VZ 2020 und 2021 dürfte die vorgenannte Problematik in der Praxis häufiger auftreten.

Petition: Der DStV empfiehlt insoweit eine eigenständige gesetzliche Regelung in § 10a GewStG aufzunehmen. Bis zur gesetzlichen Regelung ist für derartige Fälle vorstellbar, z. B. nach § 8d KStG die gesonderte Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags in Höhe von 0 € zu beantragen, damit die Voraussetzung des § 10a Satz 10 GewStG erfüllt ist. Auf diese Möglichkeit sollte im BMF-Schreiben hingewiesen werden.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Jorhden
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
