Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

By PwC Deutschland | 22. März 2021

Update: BMF-Schreiben zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG

BMF veröffentlicht Anwendungsschreiben zu § 8d KStG

https://blogs.pwc.de/de/steuern-und-recht/article/228364/

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

Mit Datum vom 18. März 2021 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben zur Anwendung von § 8d KStG i.d.F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338, siehe auch unseren Blogbeitrag) veröffentlicht (im Folgenden „Schreiben"). Hierbei werden die folgenden Feststellungen zur Auslegung der Vorschrift aus Verwaltungssicht getroffen:

1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich von § 8d KStG entspricht demjenigen von § 8c KStG und umfasst alle unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG (Rn. 1).

Sachlich erstreckt sich der Anwendungsbereich auf alle nicht genutzten Verluste, insbesondere solche nach § 2a EStG, § 15 Abs. 4 EStG, § 15a EStG, § 15b EStG und § 8d KStG sowie einen Zinsvortrag i.S.d. Zinsschranke (vgl. Rn. 2 und 3). Ausgenommen sind nach § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs.

2. Antragserfordernis

1. *Antragstellung auch nach erstmaliger Abgabe der Steuererklärung möglich*

Nach § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG ist der Antrag „in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb [nach § 8c KStG] fällt" (so auch Rn. 7 Satz 1). In den Rn. 7 ff. trifft das BMF Aussagen zu den zeitlichen Rahmenbedingungen für die Antragstellung.

Nach dem Schreiben soll eine Antragstellung unter bestimmten Voraussetzungen auch noch nach erstmaliger Abgabe der Steuererklärung bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder Verlustfeststellung nachgeholt werden können.

Wird in einem Änderungsbescheid erstmals ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG berücksichtigt, kann nach Rn. 8 der Antrag nach § 8d KStG bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungsbescheides gestellt werden. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann ein gestellter Antrag nur berücksichtigt werden, wenn die Steuerfestsetzung bzw. Verlustfeststellung nach den allgemeinen Vorschriften noch änderbar ist (vgl. Rn. 8).

Formal sollen nach Rn. 10 für den Antrag die gleichen Formvorschriften wie für die Steuererklärung gelten. Die Nachholung eines Antrags nach § 8d KStG erfordert die formgerechte Abgabe einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung.

2. *Rücknahme des Antrags möglich*

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

Nach Rn. 11 kann der Antrag bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder Verlustfeststellung zurückgenommen werden. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann der Antrag nur zurückgenommen werden, wenn die Steuerfestsetzung bzw. Verlustfeststellung nach den allgemeinen Vorschriften noch änderbar ist (Rn. 12).

Für die Rücknahme des Antrags sollen die gleichen Formvorschriften wie für die Antragstellung gelten, sodass auch für die Rücknahme eines Antrags nach § 8d KStG die formgerechte Abgabe einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung erforderlich sein soll (vgl. Rn. 11).

3. *Vorgehensweise bei abweichendem Wirtschaftsjahr*

Nach Rn. 9 soll bei einem vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr der Antrag nach § 8d KStG in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zu stellen sein, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt (und nicht wie vom Gesetzeswortlaut gefordert, in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt).

3. Begriff des Geschäftsbetriebs

1. *Unterhalten ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs im Beobachtungszeitraum*

Nach § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG sind die Rechtsfolgen des Verlustuntergangs nach § 8c KStG auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft innerhalb des gesetzlich kodifizierten Beobachtungszeitraums (im Erlass als Beobachtungzeitraum A definiert, vgl. Rn. 13) ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat. Ein Geschäftsbetrieb umfasst gemäß § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG „die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung“ (vgl. auch Rn. 16). Qualitative Merkmale sind gemäß § 8d Satz 4 KStG „insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer“ (vgl. auch Rn. 17 Satz 2). Nach Rn. 17 Satz 4 des Erlasses müssen diese Merkmale aber nicht zwangsläufig alle vorliegen oder gleich stark ausgeprägt sein. Eine unterschiedliche Gewichtung ist denkbar. Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Maßgeblich ist dabei der wesentliche Kern der Betätigung. Regelmäßig, aber nicht ausschließlich, sind die entwickelten oder angebotenen Dienstleistungen und Produkte prägendes Merkmal für die Bestimmung des Geschäftsbetriebs.

Das BMF stellt diesbezüglich in Rn. 19 klar, dass beispielsweise Veränderungen der in § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG aufgeführten qualitativen Merkmale in den ersten Jahren nach Gründung eines Unternehmens nicht zu einer schädlichen Änderung des Geschäftsbetriebs führen, soweit die Veränderungen der qualitativen Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den wesentlichen Kern des Geschäftsbetriebs nicht berühren.

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

Bei einer sogenannten Wertschöpfungskorrektur, bei der das Geschäftsmodell gänzlich angepasst wird und sich nahezu sämtliche in § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG genannten qualitativen Merkmale ändern, liegt dagegen selbst dann nicht mehr ein und derselbe Geschäftsbetrieb vor, wenn sich das neu angebotene Produkt (oder Dienstleistung) als Nebenprodukt des ursprünglichen Hauptproduktes (oder Dienstleistung) darstellt. Ein bloßer wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller Zusammenhang ist nicht ausreichend.

2. *Schädliches Unterhalten mehrerer Geschäftsbetriebe*

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine Körperschaft über mehrere Geschäftsbetriebe verfügen kann (vgl. Rn. 20). Während der Gesetzeswortlaut in § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG vorsieht, dass ein Geschäftsbetrieb die „von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen“ (also auch mehrere) der Körperschaft umfasst, sollen nach Verwaltungsansicht im Grundsatz mehrere Geschäftsbetriebe vorliegen, wenn eine Körperschaft mehreren selbständigen Betätigungen nachgeht. Eine Zusammenfassung mehrerer Betätigungen zu einem Geschäftsbetrieb soll nur bei Erfüllung eng gefasster Voraussetzungen möglich sein (Vorliegen eines unmittelbaren gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhangs, vgl. Rn. 21). Mehrere Betätigungen können auch vorliegen, wenn diese gleichartig sind (z.B. Betreiben mehrerer Restaurants, vgl. Rn. 23 Beispiele 7 und 8).

Liegen mehrere Geschäftsbetriebe in diesem Sinn vor, soll der Anwendungsbereich des § 8d KStG nicht eröffnet sein (vgl. Rn. 20 letzter Satz).

3. *Zusammenfassen mehrerer Betätigungen zu einem einheitlichen Geschäftsbetrieb*

Ein einheitlicher Geschäftsbetrieb soll hingegen dann vorliegen, wenn zwischen den (verschiedenen) Betätigungen ein unmittelbarer gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang gegeben ist, also sich die Tätigkeiten gegenseitig bedingen oder sich als Haupt- und Nebentätigkeit gegenseitig fördern (vgl. Rn. 21). Bei einer räumlichen Trennung soll widerlegbar vermutet werden, dass ein solcher Zusammenhang nicht gegeben ist (vgl. Rn. 23). Ein einheitlicher Geschäftsbetrieb soll auch nicht vorliegen, wenn eine Körperschaft mehreren nicht gleichartigen, selbständigen Betätigungen nachgeht, für die sie lediglich eine gemeinsame Verwaltung und eine einheitliche Buchführung eingerichtet hat, aber im Übrigen keine sachlichen Verbindungen zwischen den unterschiedlichen Betätigungen bestehen (vgl. Rn. 22).

4. *Bagatellgrenze*

Wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallende Betätigungen sollen dem Vorhandensein eines einheitlichen Geschäftsbetriebs nicht entgegenstehen. Hierzu stellt die Finanzverwaltung im Rahmen einer Bagatellgrenze darauf ab, dass die Nettoumsatzerlöse aus dieser Betätigung 3 % der

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

Gesamtnettoumsatzerlöse und EUR 24.500,- nicht übersteigen (vgl. Rn. 24).

4. Schädliche Ereignisse i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG

In Rn. 25-45 sowie 62-67 nimmt die Finanzverwaltung zu den schädlichen Ereignissen i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG Stellung. Tritt eines dieser Ereignisse im Beobachtungszeitraum, d.h. bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs, ein, steht dies bereits der Stellung eines Antrags i.S.d. § 8d KStG entgegen; tritt es danach ein, kommt es zum Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags.

- Zur Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KStG, vgl. hierzu Rn. 26-30) wird ausgeführt, dass auf die unternehmerische Entscheidung zur (auch zeitweisen) Nichtfortführung des Geschäftsbetriebs abzustellen ist. Vorübergehende Unterbrechungen aufgrund behördlicher Maßnahmen, schweren Erkrankungen oder vierwöchige Betriebsferien (sog. unwesentliche, kurze Betriebsunterbrechung) oder branchenspezifische Aspekte (Saisonbetriebe) können unschädlich sein. Eine Betriebsverpachtung soll als Ruhendstellung betrachtet werden.
- Eine Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KStG, vgl. hierzu Rn. 31 f.) soll dann vorliegen können, wenn es unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsanschauung zu einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Betätigung bzw. des tatsächlichen Unternehmensgegenstandes kommt (Branchenwechsel). Indiz für eine solche Änderung kann die Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstandes sein. Anpassungen an dauerhaft veränderte Rahmenbedingungen (Strukturwandel) sollen unschädlich sein, sofern ein Sach- oder Förderzusammenhang zur bisherigen Betätigung besteht (z.B. stationärer Einzelhandel ergänzt Tätigkeit durch Online-Shop).
- Für die Frage, ob eine Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG, vgl. Rn. 33) vorliegt, orientiert sich der Erlass an den Ausführungen zum Geschäftsbetrieb unter den Rn. 14 ff. (siehe oben in Abschn. III), wobei organische Veränderungen unschädlich sein sollen. Übertragungen eines Betriebs oder Teilbetriebs zum gemeinen Wert im Rahmen von Umwandlungen sollen nach Rn. 31 schädlich sein, sofern der übergehende (Teil-)Betrieb beim übernehmenden Rechtsträger nach den Grundsätzen der Rn. 14 ff. einen eigenständigen Geschäftsbetrieb darstellt. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG knüpft typisierend an die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs an (Rn. 36). Es kommt daher nicht darauf an, ob mit dem zusätzlichen Geschäftsbetrieb im konkreten Fall tatsächlich eine Verlustverrechnung möglich wäre (z.B. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im Ausland, dessen Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland freigestellt sind).
- Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt ein schädliches Ereignis dar (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 KStG, vgl. Rn. 37-40). Der Erlass stellt klar, dass Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften von diesem Tatbestandsmerkmal nicht erfasst sind, das Halten solcher Beteiligungen unter bestimmten Voraussetzungen aber einen weiteren selbständigen Geschäftsbetrieb darstellen kann.

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

- Die Begründung einer Organträgerschaft (auch als sog. „Zwischenorganträger“ in einer sog. Organschaftskette) ist ein schädliches Ereignis (§ 8d Abs. 2 Satz Nr. 5 KStG, vgl. Rn. 41). Sofern die Organschaft rückwirkend nicht mehr anerkannt wird, soll jedoch der Anwendungsbereich des § 8d KStG (*nachträglich*) eröffnet sein.
- Die Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Wertes (§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG, vgl. Rn. 43-45) ist grundsätzlich schädlich. Nicht unter den Tatbestand der Nr. 6 soll der Fall einer Einbringung unterhalb des gemeinen Werts fallen, wenn es innerhalb des ersten Zeitjahres nach der Einbringung zu einem Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1 oder 2 UmwStG und damit zu einem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes kommt. Der Ansatz des Teilwertes im Rahmen einer verdeckten Einlage soll ebenfalls unschädlich sein. Auch, wenn der Erlass darauf an dieser Stelle nicht mehr explizit verweist, wird in diesen von Nr. 6 ausgenommenen Fällen jedoch nach Rn. 35 (zum Tatbestand der Nr. 3) zu prüfen sein, ob es infolge der Übertragung zur Begründung eines weiteren eigenständigen Geschäftsbetriebs kommt.
- Für eine Einstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 1 KStG, vgl. Rn. 63-65) ist eine Entscheidung oder Handlung erforderlich, die darauf gerichtet ist, dass der Betrieb als selbständiger Organismus nicht mehr in seiner bisherigen Form bestehen bleiben soll. Eine Einstellung kann bereits dann vorliegen, wenn die verbleibende Tätigkeit im Vergleich zu bisherigen nur noch unwesentlich ist (vgl. Rn. 63). Davon kann grundsätzlich ausgegangen werden, wenn sich der Umsatz im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit um mehr als 90 % reduziert. Wird eine Betätigung eingestellt und verbleibt nur eine wirtschaftlich geringfügige Betätigung i.S.d. Rn. 21, die mit der eingestellten Betätigung zusammen einen Geschäftsbetrieb gebildet hat, liegt ebenfalls eine Einstellung des Geschäftsbetriebs vor. Sofern jedoch mehrere Betätigungen infolge des gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhanges als einheitlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren sind, stellt die Einstellung eine dieser Betätigungen keine Einstellung des Geschäftsbetriebes dar. Es kommt dann nicht – auch nicht quotal – zum Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags (Rn. 65).

5. Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags – Anwendung der Mindestbesteuerung

In den Rn. 51 ff. trifft die Finanzverwaltung Aussagen zur Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Dieser soll als Teil des verbleibenden Verlustvortrags zum Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums gesondert auszuweisen sein (§ 8d Abs. 1 Satz 7 KStG), sodass u.a. auch die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG zu beachten sind.

6. Nichtanwendung § 8c KStG auf negatives Einkommen einer Organgesellschaft durch Antrag i.S.d. § 8d KStG

In Rn. 59 stellt die Finanzverwaltung klar, dass die Anwendung von § 8d KStG zwar auf Ebene des Organträgers ausgeschlossen ist, auf Ebene einer Organgesellschaft aber möglich ist. Nach Rn. 61 des Erlasses ist für den (laufenden) Verlust einer Organgesellschaft, der im Veranlagungszeitraum des

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

schädlichen Beteiligungserwerbs entsteht, § 8d KStG vor der Zurechnung ihres Einkommens an den Organträger anzuwenden. Bei wirksamer Antragstellung geht dieser Verlust nicht nach Maßgabe des § 8c KStG unter und ist dem Organträger nach den allgemeinen organschaftlichen Regelungen ungekürzt zuzurechnen. Ein daraus resultierender Verlustvortrag des Organträgers ist nicht fortführungsgebunden.

7. Anwendung der Stille-Reserven-Klausel im Falle eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG

In Rn. 68 ff. geht der Erlass auf die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel im Falle eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG ein (§ 8d Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 KStG). Zu Grunde zu legen sind danach die gesamten zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven.

Ein nach einem schädlichen Ereignis aufgrund der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel verbleibender Verlustvortrag soll nach Auffassung des BMF nicht mehr als fortführungsgebunden festzustellen sein.

8. Anwendung des § 8c KStG auf einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG

Erfolgt ein erneuter schädlicher Beteiligungserwerb, ist § 8c KStG nach Rn. 72 des Schreibens auch auf einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag anzuwenden. Es kann ein erneuter Antrag nach § 8d KStG gestellt werden. Soweit nach einem erneuten schädlichen Beteiligungserwerb ein bis dahin fortführungsgebundener Verlustvortrag durch die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG nicht untergeht und kein erneuter Antrag nach § 8d KStG gestellt wird, soll der verbleibende Verlustvortrag – genau wie im Falle der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Abs. 2 KStG – kein fortführungsgebundener Verlustvortrag mehr sein (vgl. Rn. 75).

Im Fall eines erneuten unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs ohne erneute Antragstellung nach § 8d KStG soll ein zum Schluss des Vorjahres vorhandener fortführungsgebundener Verlustvortrag in Höhe des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten positiven Gesamtbetrags der Einkünfte als Verlustvortrag ebenfalls ohne Fortführungsgebundenheit verrechenbar bleiben (vgl. Rn. 73).

Wird durch einen Vorgang gleichzeitig ein erneuter schädlicher Beteiligungserwerb und ein schädliches Ereignis i.S.v. § 8d Abs. 2 KStG ausgelöst oder erfolgt ein schädlicher Beteiligungserwerb nach einem schädlichen Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG im selben Veranlagungszeitraum, soll § 8c KStG jeweils vorrangig anzuwenden sein (vgl. Rn. 76 und 77).

Update (22. März 2021)

Mit Datum vom 19. März 2021 hat das BMF am 22. März 2021 die gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur
Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG veröffentlicht. Danach sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 18. März 2021 zur Anwendung des § 8d KStG bei der Gewerbesteuer entsprechend anzuwenden.

Downloaded from Blogs on 12.10.2026 11:14h

Schlagwörter

Körperschaftsteuerrecht, fortführungsgebundener Verlustvortrag