

Handbuch zur **Gewerbesteueranlagung 2019:** **GewSt 2019**

2020

ISBN 978-3-406-74908-7

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage
C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit:

über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Weitervercharterung von Handelsschiffen. Die Weitervercharterung von Handelsschiffen führt beim Zweitvercharterer nur dann zur Fiktion einer ausländischen Betriebsstätte i. S. des § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG 2002, wenn dieser die Schiffe selbst ausgerüstet hat (→ BFH vom 22. 12. 2015 – BStBl. II 2016 S. 537).

R 9.5 Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft

R 9.5

33

① Nach § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die Gewinne aus Anteilen an einer aktiv tätigen ausländischen Kapitalgesellschaft bei einer mindestens 15 Prozent des Nennkapitals betragenden Beteiligung gekürzt. ② Dies entspricht hinsichtlich der Höhe der Beteiligungsgrenze der Regelung bei innerstaatlichen Beteiligungen (→ § 9 Nr. 2a GewStG). ③ Zu den Gewinnen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. ④ Nach § 9 Nr. 7 Satz 1 zweiter Halbsatz GewStG gilt die Kürzung auch für Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu § 43b EStG genannten Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L S. 98 – sog. Mutter-Tochter-Richtlinie),¹ zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. 11. 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129) erfüllt und das Unternehmen zu mindestens einem Zehntel am Nennkapital der Gesellschaft zu Beginn des Erhebungszeitraums beteiligt ist (→ § 43b EStG). ⑤ Die Vorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG ist auch anzuwenden, wenn die Tochtergesellschaft in einem Staat ansässig ist, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. ⑥ Die gewerbesteuerrechtliche Schachtelvergünstigung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen kann jedoch weitere oder engere Voraussetzungen als § 9 Nr. 7 GewStG haben. ⑦ Anzuwenden ist jeweils die für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung. ⑧ Zu beachten ist, dass die nach den Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumten Schachtelvergünstigungen nach § 9 Nr. 8 GewStG bereits ab einer Beteiligungsgrenze von 15 Prozent gewährt werden. ⑨ Die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten weiteren sachlichen und persönlichen Voraussetzungen bleiben hiervon unberührt. ⑩ Die Schachtelvergünstigung steht jedem gewerblichen Unternehmen, also auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, zu. ⑪ Dies gilt auch, wenn die Schachtelvergünstigung wegen mittelbarer Beteiligung an einer aktiv tätigen Einzelgesellschaft zu gewähren ist. ⑫ Die Gewährung der Schachtelvergünstigung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG setzt keinen Antrag voraus. ⑬ Die ausländische Kapitalgesellschaft muss in dem Wirtschaftsjahr, für das sie ihre Ausschüttungen vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden aktiven Tätigkeiten und/oder aus den in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG benannten Beteiligungen bezogen haben. ⑭ Die Anwendung des § 9 Nr. 7 GewStG setzt voraus, dass das Unternehmen alle Nachweise erbringt.

a) Gleich lautende Erlasse zur unionsrechtskonformen Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG; Folgen aus dem Urteil des EuGH vom 20. September 2018 in der Rechtssache C-685/16 (EV)

Vom 25. Januar 2019 (BStBl. I S. 91)

(Oberste Finanzbehörden der Länder)

Anl a zu
R 9.5

Der EuGH hat mit Urteil vom 20. September 2018, BStBl. 2019 II S. 111, entschieden, dass die Voraussetzungen für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG bei Gewinnen aus Anteilen an einer Tochtergesellschaft, die ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz in einem Staat außerhalb der EU hat (Drittstaaten-sachverhalt), gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV verstoßen.

33a

Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder ist die geltende Gesetzesfassung des § 9 Nr. 7 GewStG auf Drittstaatsverhältnisse mit folgenden Maßgaben anzuwenden:

- Die Beteiligung von mindestens 15% an der Tochtergesellschaft muss zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen, wenn die in § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG enthaltene Voraussetzung, nach der die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen bestehen muss, eine Kürzung ausschließen würde.
- Die besonderen Voraussetzungen für die Bruttoerträge, die von der Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG müssen nicht erfüllt sein.
- Die besonderen Voraussetzungen für Gewinne aus Einzelgesellschaften, die über die Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 4 bis 6 GewStG und die Nachweismassnahmen des § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG hierzu sind nicht anzuwenden.

Vorstehende Grundsätze gelten in allen offenen Fällen und bis zur Anwendung einer gesetzlichen Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG.

Diese Erlasse ergeben im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

H 9.5

H 9.5

34

Brasilianische Eigenkapitalverzinsung als Dividende nach § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG.

Zinsen auf das Eigenkapital („juro sobre o capital próprio“) nach Maßgabe der brasilianischen Gesetze Nr. 9.249/95 und Nr. 9.430/96 sind Gewinnanteile i. S. d. § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG (→ BFH vom 6. 6. 2012 – BStBl. 2013 II S. 111).

¹ Jetzt RL 2011/96/EU, ABl. EU 2011 Nr. L S. 8.

GewSt § 9

Kürzungen

Mindestbeteiligung für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG. Die Beteiligung eines inländischen Unternehmens an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gemäß § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG muss keine unmittelbare sein (→ BFH vom 17. 5. 2000 – BStBl. 2001 II S. 685).

Mindestbeteiligung für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG. Die Kürzung gemäß § 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG ist nicht zu gewähren, wenn die hiernach erforderliche Mindestbeteiligungsquote an der Enkelgesellschaft von 15 Prozent nur durch Zusammenrechnung einer unmittelbaren Beteiligung der Muttergesellschaft an der betreffenden Gesellschaft (§ 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG) und einer mittelbaren Beteiligung an dieser Gesellschaft über eine zwischengeschaltete Tochtergesellschaft (§ 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG) erreicht wird. Die Mindestbeteiligung muss allein über die Tochtergesellschaft bestehen (→ BFH vom 21. 8. 1996 – BStBl. 1997 II S. 434).



§ 10 Maßgebender Gewerbeertrag

GewStG

(1) Maßgebend ist der Gewerbeertrag, der in dem Erhebungszeitraum bezogen worden ist, für den der Steuermessbetrag (§ 14) festgesetzt wird.

(2) Weicht bei Unternehmen, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen verpflichtet sind, das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewerbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

§ 10a Gewerbeverlust

① Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. ② Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen.¹ ③ Im Fall des § 2 Abs. 2 Satz 2 kann die Organgesellschaft den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um Fehlbeträge kürzen, die sich vor dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags ergeben haben. ④ Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.² ⑤ Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge nach Maßgabe der Sätze 1 und 2 ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag sowie der Höchstbetrag nach Satz 1 den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. ⑥ Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen. ⑦ Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach Satz 1 und 2 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge. ⑧ Im Fall des § 2 Abs. 5 kann der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um die Fehlbeträge kürzen, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben. ⑨ § 8 Abs. 8 und 9 Satz 5 bis 8 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden. ⑩ Auf die Fehlbeträge sind § 8 c des Körperschaftsteuergesetzes und, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8 d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt wird, § 8 d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt mit Ausnahme des § 8 d des Körperschaftsteuergesetzes auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist, zuzurechnen ist.

Übersicht

Rz.

10 a.1	GewStR. Gewerbeverlust; H 10 a.1	2–5
Anlage:		
	Gleich lautende Erlasse vom 29. 11. 2017 zur Anwendung des § 8 c KStG auf gewerbe- steuerliche Fehlbeträge; § 10 a Satz 10 GewSt	4a
10 a.2	GewStR. Unternehmensidentität; H 10 a.2	6, 7
Anlage:		
	Verfügung vom 27. 6. 2012 betr. Wegfall des Verlustvortrags bei Teilbetriebsveräußerung; Anwendung des BFH-Urteils vom 7. 8. 2008 IV R 86/05	8

¹ BVerfG-Urteil vom 19. 2. 2015 9 C 10/14, DStR 2016, 1022; 1., 2. ... 3. Im Zusammenhang mit den Regelungen zur Mindestbesteuerung (§ 10 a S. 1 und 2 GewStG) scheiden Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zur generellen Vermeidung sog. Devolutiveffekte aus, weil darin eine strukturelle Gesetzeskorrektur läge (im Anschluss an BFH-Vorlagebeschluss v. 26. 2. 2014 – I R 59/12 – BFHE 246, 27 = DStR 2014, 1761 Rn. 38).

² BFH-Beschluss vom 19. 4. 2007 IV R 4/06, BStBl. 2008 II S. 140: 1. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Personengesellschaft aus, so ist der für den letzten Stichtag vor dem Ausscheiden des Mitunternehmers festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der Gesellschaft um den anteilig auf ihn entfallenden Verlustanteil zu kürzen. Dieser Anteil ist für Erhebungszeiträume vor 2007 nicht nur anhand des Gewinnverteilungsschlüssels, sondern unter Einbeziehung der in den Jahren des Bestehens der Mitunternehmerschaft angefallenen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berechnen (Anschluss an BFH-Urteil vom 17. Januar 2006 VIII R 96/04, BFHE 213, 12). 2. ... (Anm. d. Red.: Der BFH hat die Vorlage an das BVerfG (1 BvL 5/07) zurückgezogen, nachdem das FA die Kläger klaglos gestellt hat).

GewSt § 10a

Gewerbeverlust

	Rz.
10 a.3 GewStR. Unternehmeridentität	
10 a.3 (1) GewStR. Allgemeines; H 10 a.3 (1)	9, 10
10 a.3 (2) GewStR. Einzelunternehmen (<i>unbesetzt</i>); H 10 a.3 (2)	11
10 a.3 (3) GewStR. Mitunternehmenschaften; H 10 a.3 (3)	12–22
10 a.3 (4) GewStR. Kapitalgesellschaften	23
Anlage:	
Erlass vom 27. 1. 2012 betr. Übergang des Gewerbeverlustes nach § 10 a GewStG einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft infolge einer Einbringung	24
10 a.4 GewStR. Organschaft; H 10 a.4	25, 26
Anlagen:	
a) Schreiben vom 10. 11. 2005 betr. Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das StVergAbG	30–41
b) Verfügung vom 19. 7. 2004 betr. den vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10 a GewStG und den Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG	42

R 10a.1

R 10a.1 Gewerbeverlust

Ermittlung

- 2 (1) ① Für die Ermittlung des Gewerbeverlustes ist im Entstehungsjahr von dem Gewinn (Verlust) aus Gewerbebetrieb auszugehen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln ist. ② Danach mindern steuerfreie Einnahmen den nach § 10 a GewStG abziehbaren Verlust nicht. ③ Ebenso dürfen nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehörende Veräußerungsgewinne den Gewerbeverlust nicht mindern. ④ Der nach den einkommensteuerrechtlichen (körperschaftsteuerrechtlichen) Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb ist um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge zu erhöhen bzw. zu vermindern. ⑤ Dadurch kann sich ein Gewerbeverlust ergeben, obwohl einkommensteuerrechtlich oder körperschaftsteuerrechtlich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb vorliegt.

Gesonderte Feststellung

- 3 (2) ① Die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist gesondert festzustellen. ② Bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist u. a. auch der Verlustverbrauch durch das Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu berücksichtigen. ③ Entsprechendes gilt bei einem Wegfall des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10 a Satz 10 GewStG i. V. m. § 8 c KStG.

Verlustabzug

- 4 (3) ① Ein Gewerbeverlust ist von Amts wegen erstmals in dem auf das Entstehungsjahr unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum nach Maßgabe des § 10 a GewStG zu berücksichtigen.¹ ② Der Gewerbeverlust ist vom maßgebenden Gewerbeertrag, also nach Berücksichtigung der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und der Kürzungen nach § 9 GewStG und vor dem Ansatz des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG abzuziehen. ③ Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10 a GewStG sowohl die Unternehmeridentität (→ R 10 a.2) als auch die Unternehmeridentität (→ R 10 a.3). ④ Bei Körperschaften und Mitunternehmenschaften, an denen Körperschaften beteiligt sind, gelten unter den Voraussetzungen des § 10 a Satz 10 GewStG die Regelungen des § 8 c KStG (Verlustabzug bei Körperschaften) für die Gewerbesteuer entsprechend. ⑤ Die Frage danach, ob und in welchem Umfang § 8 c KStG Anwendung findet, entscheidet sich dabei zunächst allein nach den Verhältnissen auf Ebene der Körperschaft. ⑥ Liegt sodann ein Fall des § 8 c KStG auf Ebene der Körperschaft vor, wirkt die Verlustabzugsbeschränkung ausgehend von der Körperschaft unter Berücksichtigung der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungskette nach unten fort. ⑦ *Tritt das die Rechtsfolgen des § 8 c KStG auslösende Ereignis unterjährig ein und ist der maßgebende Gewerbeertrag des der Verlustabzugsbeschränkung unterliegenden Gewerbebetriebs in diesem Erhebungszeitraum insgesamt negativ, ist der negative Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums zeitanteilig aufzuteilen. ⑧ Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8 c KStG erfasst somit neben den Fehlbeträgen aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen nur den auf den Zeitraum bis zum schädlichen Ereignis entfallenden negativen Gewerbeertrag.*²

Anl zu
R 10a.1

Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 8 c KStG auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge; § 10 a Satz 10 GewStG

Vom 29. November 2017 (BStBl. I S. 1643)
(Oberste Finanzbehörden der Länder)

- 4a Gemäß § 10 a Satz 10 GewStG ist auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge von Körperschaften sowie von Mitunternehmenschaften, soweit an ihnen Körperschaften unmittelbar oder über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, § 8 c des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

¹ BFH-Urteil vom 19. 8. 1977 IV R 107/74, BStBl. 1978 II S. 23: Der Begriff des Gewerbeverlustes (§ 10 a GewStG) setzt voraus, daß der Verlust während des Bestehens eines Gewerbebetriebs i. S. des § 1 Abs. 1 GewStDV [§ 15 Abs. 2, 3 EStG] verursacht worden ist. Aufwendungen, die vor der Eröffnung eines Gewerbebetriebs entstanden sind, sind nicht als Gewerbeverluste gemäß § 10 a GewStG zu berücksichtigen.

² Überholt, siehe gleich lautender Ländererlass vom 29. 11. 2017, BStBl. I 2017, 1643 (Anlage zu R 10 a.1).

Nach dem Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder sind die im BMF-Schreiben vom 28. November 2017 (BStBl. I S. 1645)¹ zur Anwendung des § 8c KStG enthaltenen Grundsätze auch bei der Gewerbesteuer uneingeschränkt anzuwenden.

Im Hinblick auf bestehende gewerbesteuerliche Besonderheiten gilt zudem Folgendes:

Soweit ein vortragsfähiger Gewerbeverlust einer Organgesellschaft nach Maßgabe der R 10 a.4 Satz 5 GewStR 2009 auf Ebene der Organgesellschaft abgezogen werden kann, ist Rn. 33 Satz 2 des BMF-Schreibens anzuwenden, die Einschränkung der Rn. 38 des BMF-Schreibens gilt insoweit nicht.

Der Grundsatz, dass für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen ist, in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind (Rn. 58 des BMF-Schreibens), ist auch zu beachten, wenn eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Eine Mitunternehmerschaft ist gewerbesteuerlich ein eigenständiges Besteuerungssubjekt, so dass stille Reserven auf Ebene der Mitunternehmerschaft bei der Anwendung des § 10a Satz 10 GewStG i. V. m. § 8c KStG auf Ebene der Körperschaft nicht berücksichtigt werden können.

Die in R 10 a.1 Abs. 3 Satz 7 und 8 GewStR 2009 zur gewerbesteuerlichen Verfahrensweise bei unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerben enthaltenen Aussagen sind mit Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 30. November 2011 I R 14/11, BStBl. 2012 II S. 360, überholt. Es gelten Rn. 33 ff. des vorstehenden BMF-Schreibens.

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

H 10a.1

Allgemeines

H 10a.1

5

- Die sog. Mindestbesteuerung verstößt in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht gegen Verfassungsrecht (→ BFH vom 22. 8. 2012 – BStBl. 2013 II S. 512).
- Die Beschränkung der Verrechnung von vortragsfähigen Gewerbeverlusten durch Einführung einer jährlichen Höchstgrenze mit Wirkung ab 2004 (§ 10a Satz 1 und 2 GewStG) ist verfassungsgemäß. Das gilt auch, soweit es wegen der Begrenzung zu einem endgültig nicht mehr verrechenbaren Verlust kommt, bspw. wenn es bei einer Objektgesellschaft konzeptgemäß erst in späteren Jahren zu Gewinnen kommt (→ BFH vom 20. 9. 2012 – BStBl. 2013 II S. 498).
- Die sog. Mindestgewinnbesteuerung ist nicht unbillig, wenn der Messbetrag auf vom Steuerpflichtigen veranlassten Forderungsverzicht beruht (→ BFH vom 20. 9. 2012 – BStBl. 2013 II S. 505).
- Zur Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten wird eine Entscheidung des BVerfG eingeholt (→ BFH vom 26. 2. 2014 – BStBl. II S. 1016).²

Feststellungsfrist für Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes. Die Feststellungsfrist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10a Satz 6 GewStG 2002 endet nicht vor der Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festzustellen ist (§ 35 b Abs. 2 Satz 4 Halbs. 1 GewStG 2002 n. F.). Eine Feststellung nach dem Ablauf der Feststellungsfrist ist rechtswidrig. Abweichendes gilt (unter Anwendung von § 181 Abs. 5 AO), wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung pflichtwidrig unterlassen hat (§ 35 b Abs. 2 Satz 4 Halbs. 2 GewStG 2002 n. F.). Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn eine Verlustfeststellung bisher gänzlich fehlt; die Änderung einer bereits fristgerecht ergangenen Feststellung fällt nicht darunter (→ BFH vom 11. 2. 2015 – BStBl. 2016 II S. 353).

Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft. Tritt bei einer Personengesellschaft innerhalb des Erhebungszeitraumes ein partieller Gesellschafterwechsel ein, der nicht zur Beendigung der sachlichen Steuerpflicht der Gesellschaft führt, so ist ein nach dem Gesellschafterwechsel entstandener Verlust kein gesondert vortragsfähiger Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG, sondern Teil des für den gesamten Erhebungszeitraum zu ermittelnden Gewerbebeitrags (→ BFH vom 26. 6. 1996 – BStBl. 1997 II S. 179).

Grundlagenbescheid. Bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a Satz 6 GewStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerermessbescheid des Folgejahres (→ BFH vom 9. 6. 1999 – BStBl. II S. 733).

Verlustrausgleich bei Verschmelzung von Personengesellschaften. Der Gewerbebeitrag einer Personengesellschaft, die den Betrieb einer anderen Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung aufnimmt, kann um den Gewerbeverlust gekürzt werden, den diese Personengesellschaft im selben Erhebungszeitraum bis zur Verschmelzung erlitten hat, wenn alle Gesellschafter auch an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt sind und die Identität des Unternehmens der umgewandelten Gesellschaft im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt (→ BFH vom 14. 9. 1993 – BStBl. 1994 II S. 764).

Verlustrausgleich und Freibetrag. Der Grundsatz, dass ein Gewerbeverlust insoweit verbraucht ist, als er durch positive Erträge gedeckt ist, gilt auch dann, wenn der Gewerbebeitrag durch den Verlustabzug unter den Freibetrag von 24 500 Euro für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sinkt (→ BFH vom 9. 1. 1958 – BStBl. III S. 134).

¹ BeckVerw 349265.

² Az. BVerfG 2 BvL 19/14.

GewSt § 10a

Gewerbeverlust

R 10a.2

R 10a.2 Unternehmensidentität

6

① Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. ② Dabei ist unter Gewerbebetrieb die ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen. ③ Ob diese die gleichen geblieben ist, ist nach dem Gesamtbild zu beurteilen, das sich aus ihren wesentlichen Merkmalen ergibt, wie insbesondere der Art der Betätigung, dem Kunden- und Lieferantenkreis, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, den Betriebsstätten sowie dem Umfang und der Zusammensetzung des Aktivvermögens. ④ Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen. ⑤ Betriebsbedingte – auch strukturelle – Anpassungen der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse stehen der Annahme einer identischen Tätigkeit jedoch nicht entgegen.

H 10a.2

H 10a.2

7

Abgrenzungsmerkmale. → BFH vom 12. 1. 1983 – BStBl. II S. 425, vom 19. 12. 1984 – BStBl. 1985 II S. 403, vom 14. 9. 1993 – BStBl. 1994 II S. 764 und vom 27. 1. 1994 – BStBl. II S. 477.¹

Betriebsaufspaltung.

- Bei der Rückumwandlung einer aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangenen Betriebs-GmbH auf die Besitz-Personengesellschaft, bleibt ein bei der Personengesellschaft entstandener Gewerbeverlust abzugsfähig (→ BFH vom 28. 5. 1968 – BStBl. II S. 688).
- Bringen die Gesellschafter einer GbR, die Verpachtungsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist, ihre Anteile an der GbR in eine KG ein, die in den Pachtvertrag eintritt, kann die Unternehmensidentität auch dann gegeben sein, wenn die KG bereits Besitzgesellschaft im Rahmen einer weiteren Betriebsaufspaltung ist (→ BFH vom 27. 1. 1994 – BStBl. II S. 477).

Realteilung.

- Bei der Realteilung von Personengesellschaften besteht zwischen dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft und den hieraus im Wege der Realteilung hervorgegangenen Betrieben nur dann Unternehmensidentität, wenn das auf einen Gesellschafter übergehende Vermögen bei der Personengesellschaft einen Teilbetrieb gebildet hat und der diesem Teilbetrieb sachlich zuzuordnende Verlust sich ohne weiteres aus dem Rechenwerk der Personengesellschaft ergibt (→ BFH vom 5. 9. 1990 – BStBl. 1991 II S. 25).
- → R 10a.3 Abs. 3.

Teilbetriebsveräußerung. Liegt eine Teilbetriebsveräußerung vor, stehen die Verluste, soweit sie auf den veräußerten Teilbetrieb entfallen, mangels (Teil-)Unternehmensidentität nicht für eine Kürzung von Gewerbeerträgen in späteren Erhebungszeiträumen zur Verfügung (→ BFH vom 7. 8. 2008 – BStBl. 2012 II S. 145).

Vereinigung bestehender Betriebe.

- Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb mit einem bereits bestehenden Betrieb vereinigt (z.B. Einbringung in eine Personengesellschaft oder Verschmelzung von zwei Personengesellschaften), ist es für die Annahme der Unternehmensidentität nicht entscheidend, ob der übertragene Betrieb bei der aufnehmenden Gesellschaft einen Teilbetrieb darstellt oder dem neuen Gesamtbetrieb das Gepräge gibt. Es ist ausreichend, wenn die Identität des eingebrachten Betriebs innerhalb der Gesamttätigkeit des aufnehmenden Betriebs gewahrt bleibt, d.h. die Geschäftstätigkeit im Rahmen des aufnehmenden Betriebs in wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Hinsicht fortgesetzt wird (→ BFH vom 14. 9. 1993 – BStBl. 1994 II S. 764).
- Wird die an einer GmbH & atypisch still beteiligte GmbH auf die still beteiligte Personengesellschaft verschmolzen und ist für die atypische stille Gesellschaft ein Verlustvortrag festgestellt, um den die aufnehmende Personengesellschaft ihren Gewerbeertrag kürzen will, muss die für die Kürzung nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität zwischen dem Gewerbebetrieb bestehen, den die GmbH – als Inhaberin des Handelsgeschäfts – vor ihrer Verschmelzung auf die Personengesellschaft geführt hat, und dem Gewerbebetrieb, den die Personengesellschaft nach der Verschmelzung (fort-)führt. Der für die GmbH & atypisch still festgestellte Gewerbeverlust geht mangels Unternehmeridentität in dem Umfang unter, in dem er nach der gesellschaftsinternen Verteilung auf die verschmelzungsbedingt erloschene GmbH entfiel (→ BFH vom 11. 10. 2012 – BStBl. 2013 II S. 958).

¹ BFH-Urteil vom 7. 11. 2006 VIII R 30/05, BStBl. 2007 II S. 723; Schließt ein Franchisenehmer sein bisheriges Einzelhandelsgeschäft und eröffnet er an einem anderen Ort ein neues Einzelhandelsgeschäft, so führt allein der Umstand, dass das neue Geschäft zur gleichen Unternehmensgruppe gehört und der neue Franchisevertrag weitgehend dem bisherigen entspricht, noch nicht zur Unternehmensidentität i. S. von § 10a GewStG.

Die Unternehmensidentität ist auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft Voraussetzung für den Abzug des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG, vgl. BFH-Urteil vom 4. 5. 2017 IV R 2/14, DStR S. 2038.

**Verfügung betr. Wegfall des Verlustvortrags bei Teilbetriebsveräußerung;
Anwendung des BFH-Urteils vom 7. 8. 2008 IV R 86/05**

Anl zu
R 10a.2

Vom 27. Juni 2012 (DStR S. 2019)
(OFD Münster G 1427 – 159 – St 11 – 33)

Der BFH hat in seinem Urteil vom 7. 8. 2008 IV R 86/05 (BStBl. II 2012, 145) entschieden, dass Verluste bei Personengesellschaften, die auf einen veräußerten Teilbetrieb entfallen, nicht mehr zur Verrechnung mit zukünftigen Gewerbeerträgen zur Verfügung stehen.

In dem entschiedenen Fall setzte sich der Gewerbebetrieb einer GmbH & Co. KG aus zwei selbstständigen Teilbetrieben zusammen. Aufgrund hoher Verluste in der Vergangenheit entschloss sich die KG dazu, den Teilbetrieb zu veräußern, auf den der Großteil der Verluste entfiel. Streitig war nunmehr die Frage, ob diese anteiligen Verluste des veräußerten Teilbetriebs wegen des Wegfalls der (Teil-)Unternehmensidentität mit der Veräußerung verloren gehen oder ob sie der KG weiterhin zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen.

Der BFH führte in diesem Zusammenhang aus, dass die Unternehmensidentität teilbetriebsbezogen zu prüfen sei. Werde der Teilbetrieb, auf den der Verlust entfiel, veräußert, dann gehe die Teilunternehmensidentität verloren und die Verluste schieden aus. Unabhängig hiervon bestehe allerdings die Möglichkeit des Verlustausgleichs zwischen verschiedenen Teilbetrieben, soweit und solange sie demselben Unternehmer zuzuordnen seien.

Das Urteil ist auf Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften uneingeschränkt anzuwenden. Eine Anwendung auf Kapitalgesellschaften ist nach Erörterung auf Bundesebene ausgeschlossen, da bei Kapitalgesellschaften die gesamte Betätigung immer als einheitlicher Gewerbebetrieb gilt.

R 10a.3 Unternehmeridentität

R 10a.3

R 10a.3 (1)

Allgemeines

(1) ① Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. ② Ein Unternehmerwechsel bewirkt somit, dass der Abzug des im übergegangenen Unternehmen entstandenen Verlustes entfällt, auch wenn das Unternehmen als solches von dem neuen Inhaber unverändert fortgeführt wird. ③ Der erwerbende Unternehmer kann den vom übertragenden Unternehmer erzielten Gewerbeverlust auch dann nicht nach § 10a GewStG abziehen, wenn er den erworbenen Betrieb mit einem bereits bestehenden Betrieb vereinigt.

R 10a.3
(1)

H 10a.3 (1)

Unternehmerwechsel. Ein den Verlustabzug nach § 10a GewStG ausschließender Unternehmerwechsel liegt unabhängig davon vor, ob dieser auf entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung, auf Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbfolge) oder auf Einzelrechtsnachfolge (z.B. vorweggenommene Erbfolge) beruht (→ BFH vom 3. 5. 1993 – BStBl. II S. 616 und vom 7. 12. 1993 – BStBl. 1994 II S. 331).

H 10a.3
(1)

R 10a.3 (2)

Einzelunternehmen

(2) – unbesetzt –

R 10a.3
(2)

H 10a.3 (2)

Einzelunternehmen. Wird ein Einzelunternehmen nach Eintritt einer oder mehrerer Personen als Personengesellschaft fortgeführt, kann der in dem Einzelunternehmen entstandene Fehlbetrag auch weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abgezogen werden, der von dem gesamten Gewerbeertrag der Personengesellschaft entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf den früheren Einzelunternehmer entfällt. Entsprechendes gilt, wenn ein Einzelunternehmen gemäß § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird. Der Abzug eines in einem Einzelunternehmen entstandenen Gewerbeverlustes entfällt jedoch insgesamt, wenn das Unternehmen auf eine Kapitalgesellschaft oder auf eine Personengesellschaft, an der der bisherige Einzelunternehmer nicht beteiligt ist, übertragen wird (→ BFH vom 3. 5. 1993 – BStBl. II S. 616).

H 10a.3
(2)

R 10a.3 (3)

Mitunternehmerschaften

(3) ① Bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer. ② Die Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes bei Mitunternehmerschaften setzt voraus, dass bei der Gesellschaft im Entstehungsjahr ein negativer und im Abzugsjahr ein positiver Gewerbeertrag vorliegt; in die Ermittlung dieser Beträge sind Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen einzubeziehen. ③ Ein sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebender Fehlbetrag ist den Mitunternehmern gemäß

R 10a.3
(3)

GewSt § 10a

Gewerbeverlust

R 10a.3
(3)

§ 10a Satz 4 GewStG entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen zuzurechnen. ^④Kommt es in einem folgenden Erhebungszeitraum mit positivem Gewerbeertrag zu einer Minderung des Fehlbetrages, so vermindern sich die den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden Anteile entsprechend ihrem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr (§ 10a Satz 5 GewStG) zu bemessenden Anteil am Gewerbeertrag. ^⑤Dabei ist der Höchstbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr anteilig bei den einzelnen Gesellschaftern zu berücksichtigen. ^⑥Bei gleichem Gesellschafterbestand und gleicher Beteiligungsquote bleibt das Gesamtergebnis im Verlustentstehungsjahr und im Abzugsjahr maßgebend; eine gesellschafterbezogene Berechnung kann unterbleiben. ^⑦Aufgrund der Personenbezogenheit des Verlustabzugs nach § 10a GewStG können sich jedoch Auswirkungen in den Fällen des Wechsels im Gesellschafterbestand und bei Änderung der Beteiligungsquote ergeben. ^⑧Bei einer Änderung der Beteiligungsquote ist der den Mitunternehmern im Verlustentstehungsjahr nach § 10a Satz 4 GewStG zugerechnete Anteil am Fehlbetrag insgesamt, jedoch gemäß § 10a Satz 5 GewStG nur von dem jeweiligen Anteil am gesamten Gewerbeertrag abziehbar, der entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel des Abzugsjahres auf den jeweiligen Mitunternehmer entfällt. ^⑨Für den Wechsel im Gesellschafterbestand gilt z. B. Folgendes:

13. 1. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG zuzurechnen ist.¹
14. 2. Tritt ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, ist der vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstandene Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abziehbar, der von dem gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel (→ § 10a Satz 5 GewStG) auf die bereits vorher beteiligten Gesellschafter entfällt.
15. 3. Veräußert ein Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an einen Dritten, sind die Grundsätze der Nummern 1 und 2 entsprechend anzuwenden.
16. 4. ^①Wird nach dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Gewerbebetrieb von dem einen Gesellschafter fortgeführt, kann dieser vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens einen verbleibenden Fehlbetrag der Gesellschaft insoweit abziehen, als dieser Betrag gemäß § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf ihn entfällt. ^②Dies gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, sowie in den Fällen der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter.
17. 5. ^③Bei der Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft besteht die für den Verlustabzug erforderliche Unternehmeridentität, soweit die Gesellschafter der eingebrachten Gesellschaft auch Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft sind.² ^④Entsprechendes gilt bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften. ^⑤Die Unternehmeridentität bleibt auch erhalten bei der formwechselnden Umwandlung (z. B. OHG in KG) einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft. ^⑥Wird eine Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung (Ausnahme siehe Nummer 4 Satz 2) oder des Formwechsels (§ 25 UmwStG) in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, besteht keine Un-

¹ BFH-Urteil vom 16. 6. 2011 IV R 11/08, BStBl. II S. 903: Ist in einem an eine Personengesellschaft gerichteten bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheid i. S. von § 10a GewStG der Fehlbetrag nicht um den Anteil eines ausgeschiedenen Mitunternehmers gekürzt worden, steht der anteilige Fehlbetrag den zum Feststellungszeitpunkt tatsächlich beteiligten Mitunternehmern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zur Verrechnung mit deren künftigen Erträgen zur Verfügung.

BFH-Urteil vom 29. 8. 2000 VIII R 1/00, BStBl. 2001 II S. 114: Bei einer Personengesellschaft geht die Möglichkeit zum Verlustabzug nach § 10a GewStG insoweit verloren, als der Fehlbetrag aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen anteilig auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Dies gilt auch dann, wenn der ausgeschiedene Gesellschafter über eine Organgesellschaft (GmbH) mittelbar an der Personengesellschaft (KG) beteiligt bleibt.

BFH-Urteil vom 6. 9. 2000 IV R 69/99, BStBl. 2001 II S. 731: Bleibt ein ausgeschiedener Gesellschafter an der Gesellschaft mittelbar über eine Obergesellschaft beteiligt (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), so beschränkt sich der gewerbesteuerliche Verlustvortrag auf diejenigen Verluste der vorangegangenen Erhebungszeiträume, die im Sonderbetriebsvermögensbereich des ausgeschiedenen Gesellschafters entstanden sind.

BFH-Urteil vom 22. 1. 2009 IV R 90/05, DStR S. 683: 1. Mit dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus einer atypischen stillen Gesellschaft geht der Verlustvortrag verloren, soweit der Fehlbetrag auf den ausscheidenden Gesellschafter entfällt. Dies gilt auch dann, wenn der ausscheidende stille Gesellschafter über eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) mittelbar weiterhin an der atypischen stillen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist (Anschluss an Senatsurteil vom 6. 9. 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl. II 2001, 731). 2. Scheidet der stille Gesellschafter während des Erhebungszeitraums aus der atypischen stillen Gesellschaft aus, können bis zu diesem Zeitpunkt angefallene positive Gewerbeerträge der Gesellschaft noch um Verluste früherer Jahre gekürzt werden, soweit sie nicht zuvor mit etwaigen Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Gesellschafters im Erhebungszeitraum entstanden sind, zu verrechnen sind. – *Anm. d. Red.:* Die hiergegen eingelegte Vb. wurde vom BVerfG mit Beschluss vom 22. 3. 2010 1 BvR 977/09 nicht zur Entscheidung angenommen.

² BFH-Urteil vom 24. 4. 2014 IV R 34/10, BStBl. 2017 II S. 233: Bringt eine Personengesellschaft ihren Gewerbebetrieb in eine andere Personengesellschaft ein, können vortragsfähige Gewerbeverluste bei fortbestehender Unternehmensidentität mit dem Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft verrechnet werden, der auf die Obergesellschaft entfällt. Mit dem auf andere Gesellschafter der Untergesellschaft entfallenden Teil des Gewerbeertrags können Verluste aus der Zeit vor der Einbringung auch dann nicht verrechnet werden, wenn ein Gesellschafter der Obergesellschaft zugleich Gesellschafter der Untergesellschaft ist.