

Praktisches Gewerbesteuerrecht 2020

Stefan Liedtke, LL.M.
RA / FAFStR / StB

Allgemeine Treuhand GmbH
Düsseldorf

Dr. Christian Graw
Richter am Bundesfinanzhof

Thomas Schöneborn, LL.M.
Regierungsdirektor

Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen,
Referat Betriebsprüfung
Köln

Praktisches Gewerbsteuerrecht

Informationen zum Seminar

Arbeitsgemeinschaft der
Fachanwälte für Steuerrecht
e.V.



Startseite

Veranstaltungen

Referenten

Veranstaltungsorte

Sie haben das Seminar „**Praktisches Gewerbsteuerrecht**“ der **Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V.** besucht oder planen das zu tun. Hier finden Sie Informationen zu kommenden und vergangenen Seminaren und den Dozenten.

Für Zugriff auf das Schulungsmaterial des letzten Seminars [registrieren](#) Sie sich bitte.

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

- A. **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**
 - 1. **Veräußerungsvorgänge**
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

Thomas Schöneborn

A.1. Veräußerung durch Einzelunternehmen

§ 7 S. 1 GewStG: Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes [...] zu ermittelnde Gewinn [...].

§ 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG sind anzuwenden, soweit am Unternehmen unmittelbar und mittelbar **natürliche Personen** beteiligt sind.

Ein Veräußerungsgewinn bleibt daher in Höhe von 40 % nach § 3 Nr. 40 EStG außer Ansatz. Gegenläufig dürfen Veräußerungskosten nach § 3c Abs. 2 EStG nur bis zu 60 % abgezogen werden.

A.1. Veräußerung durch Kapitalgesellschaften

§ 7 S. 1 GewStG: Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des [...] Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn [...].

§ 8b KStG ist anzuwenden, soweit **körperschaftsteuerpflichtige** Personen unmittelbar und mittelbar am Unternehmen beteiligt sind.

Ein Veräußerungsgewinn bleibt daher nach § 8b Abs. 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Nach § 8b Abs. 3 KStG gelten jedoch 5 % des Veräußerungsgewinns als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. § 3c Abs. 1 EStG findet keine Anwendung, so dass der Betriebsausgabenabzug nicht eingeschränkt ist. § 8b Abs. 4 KStG ist auf Veräußerungen nicht anzuwenden.

Nach § 7 S. 4 GewStG ist das Teileinkünfteverfahren bei der Ermittlung des Gewerbeertrages von Personengesellschaften anzuwenden.

Im **ertragsteuerlichen** Feststellungsverfahren werden steuerfreie Erträge und Aufwendungen gesondert festgestellt in voller Höhe (Bruttomethode). Die Entscheidung über die Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG erfolgt erst auf Ebene der Besteuerung der Gesellschafter.

Für Zwecke der **Gewerbsteuer** ist die Entscheidung über die Anwendbarkeit von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG jedoch auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu treffen, die die Steuer nach § 5 Abs. 2 GewStG schuldet.

- **Vorschrift des § 7 S. 2 GewStG**

Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,

soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

A.1. Beteiligung an Personengesellschaften / Veräußerung

- Der „Normalfall“ im Mittelstand bei der Veräußerung von KG-Anteilen:

Beispiel: Die mittelständische X-GmbH & Co. KG „gehört“ zu 100 % dem X. Dieser veräußert seine Kommanditanteile sowie die Anteile an der Komplementär-GmbH komplett mit einem Gewinn von 1 Mio. € an einen ausländischen Investor.

Lösung: Der Veräußerungsgewinn von 1 Mio. € unterliegt zwar der ESt nach §§ 16 Abs. 1, 34 EStG, nicht hingegen der GewSt. **§ 7 S. 2 (a.E.) GewStG** schließt dies aus, da der Mitunternehmeranteil unmittelbar auf eine natürliche Person entfällt und dieser komplett veräußert wird. Der Veräußerungsgewinn unterfällt nicht mehr dem laufenden Gewinn, welchen die GewSt systematisch erfassen will (Realsteuercharakter).

Ob ein Tatbestand der Veräußerung bzw. Aufgabe nach § 16 EStG vorliegt, ist nach einkommensteuerlichen Maßstäben zu beurteilen. Problematisch bspw., sofern Sonder-BV (Grundstück) zurückbehalten wird.

A.1. Beteiligung an Personengesellschaften / Veräußerung

- Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch Einzelunternehmer:

Beispiel: Der Einzelunternehmer A veräußert seine im BV gehaltene Beteiligung an der X-GmbH (9 %; alternativ 90 %) 2019 mit einem Gewinn von 100.

Lösung: Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren (60 % steuerpflichtig). Veräußerungsgewinne/verluste im TEV schlagen voll auf die GewSt durch (H 9.3 GewStH 2016).
Es gibt keine Hinzurechnungen/Kürzungen – anders bei Dividenden.

- Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch Kapitalgesellschaften:

Beispiel: Die M-AG veräußert ihre Beteiligung an der X-GmbH (9 %; alternativ 11 %; alternativ 16 %) 2019 mit einem Gewinn von 100.

Lösung: Der Veräußerungsgewinn unterliegt nach § 8b Abs. 2, 3 KStG nur zu 5 % der Körperschaftsteuer und somit auch der GewSt (§ 7 S.1 GewStG). Auch bei einer Beteiligung unter 10 % (1. Alternative) greift die Streubesitzregelung des § 8b Abs. 1, 4 KStG nicht; d.h. anders als bei den Ausschüttungen sind auch in diesen Fällen die Veräußerungsgewinne – bis auf 5 % Betriebsausgabenpauschale – steuerfrei.

Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG unterbleibt in allen Fällen, da diese nur für Ausschüttungen und nicht für Veräußerungsgewinne gilt (H 9.3 GewStH 2016).

Eine Kürzung der 5 % (ggf. nach § 9 Nr. 2a GewStG) unterbleibt ebenfalls.

- **Doppelstöckige Struktur / Veräußerung durch Kapitalgesellschaften:**

Beispiel: Die A-GmbH ist mit 100 % an der X-KG beteiligt. Sie veräußert die X-KG mit einem Gewinn von 100. Die X-KG hält ihrerseits keine Anteile an KapG.

Lösung: Der Gewinn von 100 ist stpfl. nach § 7 S. 2 GewStG; er wird i.R. der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung der X-KG (Untergesellschaft) festgestellt und dort der GewSt unterworfen. Bei der A-GmbH erfolgt eine Kürzung des (spiegelbildlich im Gewerbeertrag enthaltenen) Veräußerungsgewinns nach **§ 9 Nr. 2 GewStG; nicht nach § 9 Nr. 2a GewStG!**

Dasselbe gilt, wenn Obergesellschaft eine PG mit dahinter stehenden natürlichen Personen ist. Dieser Veräußerungsgewinn wird bei hinter der Oberpersonengesellschaft stehenden natürlichen Personen nach § 35 EStG bei deren ESt angerechnet.

A.1. Beteiligung an Personengesellschaften / Veräußerung

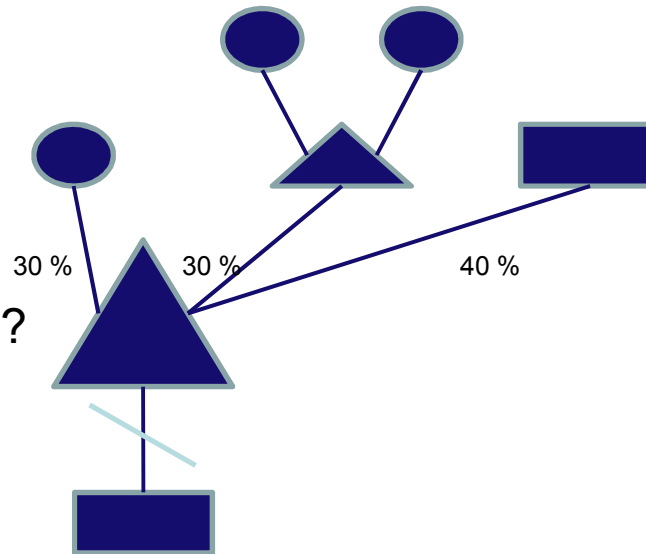
- **Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch Kapitalgesellschaften / Einzelunternehmer / Personengesellschaften:**

Fazit: Die Sondervorschriften der Hinzurechnung (§ 8 Nr. 5 GewStG) und Kürzung (§ 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG) sind in den Veräußerungsfällen nicht einschlägig!

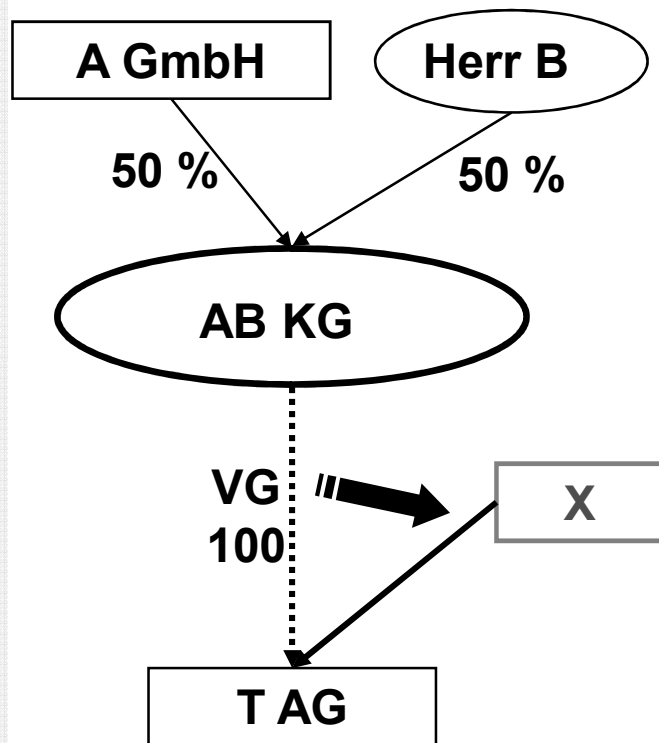
D.h. in diesen Fällen setzt die Gewerbesteuer auf den normalen einkommensteuerlichen / körperschaftsteuerlichen Regelungen auf und hat keine Besonderheiten.

A.1. Veräußerung durch Personengesellschaften

Verkauf eines Teilbetriebes
*Beteiligung an einer
 Kapitalgesellschaft* mit einem
 Gewinn von EUR 200.000.
 Steuerpflicht ?
 Steuerpflichtiger Gewinn(anteil)?



Ja, soweit nicht natürliche Personen direkt an der MU beteiligt sind; hier also 70 %.
 Davon unterliegen 40 %-Punkte der Besteuerung nach § 7 S. 4 GewStG iVm § 8b Abs. 2, 3 KStG;
 30 %-Punkte unterliegen der Besteuerung nach § 7 S. 4 GewStG iVm § 3 Nr. 40 EStG
 Rechnerisch ergeben sich damit steuerliche Bemessungsgrundlagen von
 $40 \% * 5 \% = 2 \%$ und $30 \% * 60 \% = 18 \%$.
 In der Summe sind das 20 % von EUR 200.000, die über § 7 S. 1, 4 GewStG in die
 Gewerbeertragsermittlung einfließen.



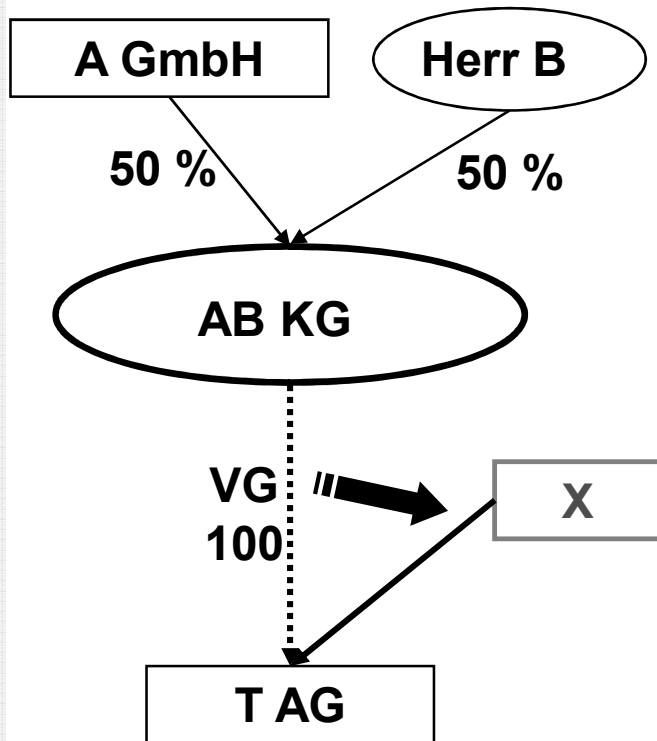
Beispiel: Veräußerung der Beteiligung

An der gewerblichen **AB KG** sind als Gesellschafter die **A GmbH** und **Herr B** jeweils zu 50 % beteiligt. In ihrem BV hält die KG eine Beteiligung an der **T AG**.

Die Beteiligung an der T-AG wird im Jahre 09 gewinnbringend an X veräußert.

Veräußerungsgewinn: 100 T€

A.1. Veräußerung durch Personengesellschaften



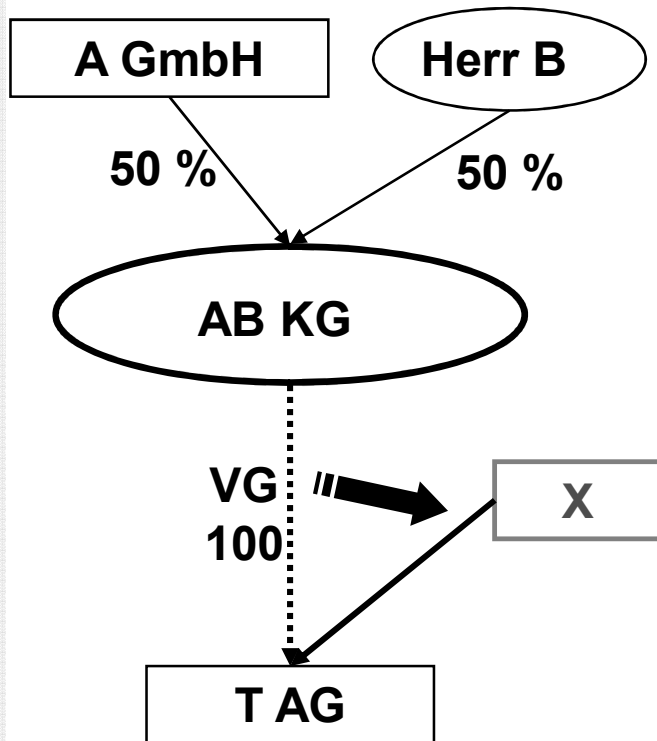
Ertragsteuern:

Bruttofeststellung bei AB KG = 100

auf <u>A GmbH</u> (50 %) entfallen	<u>50</u>
abzgl. steuerfrei § 8b Abs. 2 KStG	./. 50
zzgl. 5 % n.a. BA § 8b Abs. 3 KStG	+ <u>2,5</u>
<u>Einkommen</u>	= <u>2,5</u>

auf <u>Herrn B</u> (50 %) entfallen	<u>50</u>
abzgl. § 3 Nr. 40 EStG (40 %)	./. 20
zzgl. n.a. BA, § 3c Abs. 2 EStG	<u>0</u>
<u>Einkommen</u>	= <u>30</u>

A.1. Veräußerung durch Personengesellschaften



Gewerbesteuer:

Bilanzieller Gewinn = 100

Korrekturen gem. § 7 S. 4 GewStG:

abzgl. steuerfrei § 8b Abs. 2 KStG ./. 50

abzgl. § 3 Nr. 40 EStG (40 %) ./. 20

zzgl. 5 % nabzb. BA § 8b Abs. 3 KStG + 2,5

zzgl. nabzb. BA § 3c Abs. 2 EStG 0

Gewerbeertrag = 32,5

- A. **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. **Ausschüttungen**
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

Thomas Schöneborn

- **Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG**

§ 8 Nr. 5 GewStG: Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

...die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, **soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 erfüllen**, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 und 10 des Körperschaftsteuergesetzes unberücksichtigt bleiben.

- Nationales Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG

§ 9 Nr. 2a GewStG: ¹Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2, einer Kredit- oder Versicherungsanstalt des öffentlichen Rechts, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder einer Unternehmensbeteiligungsgesellschaft im Sinne des [§ 3 Nr. 23](#), wenn die Beteiligung **zu Beginn** des Erhebungszeitraums mindestens 15 Prozent des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns ([§ 7](#)) angesetzt worden sind. [...] ³Im unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinnanteilen stehende Aufwendungen mindern den Kürzungsbetrag, soweit entsprechende Beteiligungserträge zu berücksichtigen sind; insoweit findet § 8 Nr.1 GewStG keine Anwendung.

Beachte § 14 S. 3 GewStG:
Abgekürzter Erhebungszeitraum
bei unterjähriger Begründung der
sachlichen Steuerpflicht

Änderungen bei Auslandsdividenden nach § 9 Nr. 7 GewStG

§ 9 Nr. 2a GewStG

Bei der Ermittlung des Gewinns
angesetzte

Gewinne aus Anteilen

an Kapitalgesellschaften [...]

- Inländisch

- nicht steuerbefreit

zu Beginn des
Erhebungszeitraumes

mind. 15 % Beteiligung

§ 9 Nr. 7 S. 1 1. HS GewStG n.F.

Bei der Ermittlung des Gewinns angesetzte

Gewinne aus Anteilen

an Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des
Geltungsbereichs des Gesetzes

~~die ihre Bruttoerträge (fast) ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 –
6 AStG fallenden Tätigkeiten und aus Beteiligungen zu mind. 25 % am
Nennkapital beziehen, wenn die Beteiligung ununterbrochen mind. 12
Monate vor dem Abschlussstichtag besteht und die Gesellschaft
nachweist, dass sie eine *Landesholding* ist oder sie eine
Funktionsholding ist.~~

seit zu Beginn des Erhebungszeitraumes **ununterbrochen**

mind. 15 % Beteiligung

Änderungen bei Auslandsdividenden nach § 9 Nr. 7 GewStG

§ 9 Nr. 7 S. 1 1. HS GewStG n.F.

Bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt

Gewinne aus Anteilen

an Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes

~~die ihre Bruttoerträge (fast) ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 – 6 AStG fallenden Tätigkeiten und aus Beteiligungen zu mind. 25 % am Nennkapital beziehen, wenn die Beteiligung ununterbrochen mind. 12 Monate vor dem Abschlussstichtag besteht und die Gesellschaft nachweist, dass sie eine *Landesholding* ist oder sie eine *Funktionsholding* ist.~~

seit zu Beginn des Erhebungszeitraumes ununterbrochen

mind. 15 % Beteiligung

§ 36 GewStG

Anwendungszeitraum

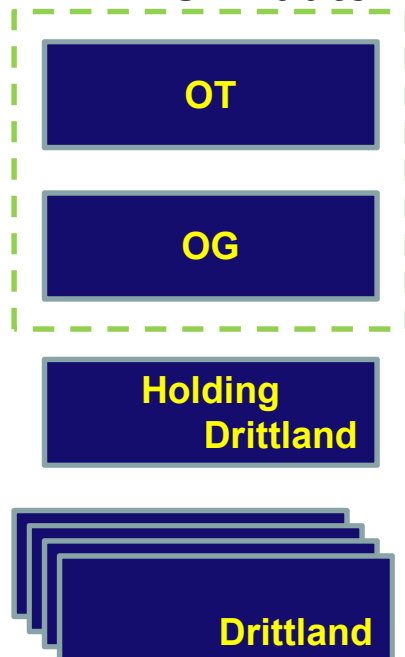
Durch Gesetz vom
12.12.2019 **mit Wirkung
zum 18.12.2019**; für Fälle
vorher gilt die Erlasslage
(siehe nächste Folie)

A.2. Änderungen bei Auslandsdividenden

Anwendung auf alle offenen Fälle **soweit keine gesetzliche Neuregelung**

EuGH vom 20.09.2018 – Rs. C-685/16 (EV), IStR 2018, 802

Gl. Lautende Ländererlasse vom 25.01.2019, BStBl. 2019 I 91



Anwendung von § 9 Nr. 7 GewStG im Drittlandsfall mit folgender Maßgabe:

- Beteiligung von mind. 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums

- keine Anwendung des Aktivitätsvorbehaltes nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 – Nr. 6 AStG

- keine Anwendung der besonderen Voraussetzungen für Gewinne aus Enkelgesellschaften

Änderungen bei EU-Auslandsdividenden nach § 9 Nr. 7 S. 1 zweiter Halbsatz GewStG zu Ungunsten der Muttergesellschaft

Bisher: „das gilt auch für Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, die in der Anlage zur Mutter-Tochter-Richtlinie genannten Voraussetzungen erfüllt, ... und an deren Nennkapital das Unternehmen zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens zu einem Zehntel beteiligt ist.“

Kompletter Wegfall der gesonderten EU-Schachtelprivilegierung mit der gesetzlichen Neuregelung in 2019. Dementsprechend nunmehr **gesetzliche „Schlechterstellung“ für EU-Schachtelbeteiligungen zwischen 10 und 15 % Beteiligungshöhe**. Der deutsche Gesetzgeber ging davon aus für Zwecke der M/T-Richtlinie keine Steuerfreistellung der GewSt ermöglichen zu müssen ([BT-Drucks. 19/13436](#) vom 23.9.2019, S.136).

A.A. ist die Literatur: bspw. Gosch in Blümich [§ 9 GewStG](#) Rz. 297b.1.

A.2. Ausschüttungen an natürliche Personen

- **Übersicht bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften mit ausschließlich natürlichen Personen als kapitalmäßig Beteiligte**
 - EU/PG erhält Ausschüttung einer KapG



- **Einkommensteuer:** Anwendung Teileinkünfteverfahren bei A (§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG); unabhängig von der Beteiligungshöhe
 - 40 % der Bruttoausschüttung bleibt steuerfrei
 - 40 % der mit der Beteiligung zusammenhängenden Betriebsausgaben (v.a. Finanzierungskosten) sind nicht abzugsfähig
- **Gewerbsteuer:** Der Gewinn nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens stellt den Gewerbeertrag (Ausgangspunkt nach § 7 S. 1 und S. 4 GewStG) dar.

A.2. Ausschüttungen an natürliche Personen

A

Ausschüttung

B-GmbH

• Beteiligung unter 15 %:

- Hinzurechnung des steuerfrei belassenen Anteils (§ 3 Nr. 40 EStG) nach § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG
- Hinzurechnungsbetrag wird gekürzt um die nach § 3c Abs. 2 EStG nicht abziehbaren Beteiligungsaufwendungen (vgl. Wortlaut § 8 Nr. 5 S. 1 a.E. GewStG)
- somit i.E. nur eine Hinzurechnung des **Nettobetrages**. Dies entspricht auch der Technik der Kürzung bei § 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG und ist systematisch korrekt, da die nicht abziehbaren Aufwendungen nicht erneut hinzugerechnet werden.
- Die abziehbaren Aufwendungen (60 % der Betriebsausgaben) unterfallen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. a GewStG

A.2. Ausschüttungen an natürliche Personen

- **Beispiel – Beteiligung unter 15 % (Kein Schachtelprivileg):**
 - **Beispiel:** Einzelunternehmer A hält eine Beteiligung von **9 %** an der nicht gewerbesteuerbefreiten B-GmbH in seinem Betriebsvermögen. Er erhält eine Bruttoausschüttung von 100 T€. Im Zusammenhang mit der Beteiligung sind A Finanzierungsaufwendungen in Höhe von T€ 3 entstanden.
 - **Einkommensteuer:** A versteuert nach Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG 60 T€ (steuerpflichtige Einnahmen) abzüglich 1.800 € (steuerwirksame Ausgaben) nach Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG = 58.200 € als gewerbliche Einkünfte.
 - **Gewerbsteuer:** Nach § 7 S.1 GewStG fließen 58.200 € in den **Gewerbeertrag** ein.
 - § 8 Nr. 1 lit. a GewStG: $\frac{1}{4} * 1.800 \text{ €}$ (soweit FB überschritten) = + 450 €
 - **Gewerbsteuerlicher Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 5 GewStG:** 40 T € (steuerfrei belassener Teil) abzüglich 1.200 € (nicht abziehbare Betriebsausgaben) = + 38.800 €. Per Saldo erfolgt die Hinzurechnung des steuerfrei belassenen Teils.

- **Beispiel – Beteiligung größergleich 15 % (Schachtelprivileg)**
 - **Beispiel:** Einzelunternehmer A hält zulässigerweise eine Beteiligung von **19 %** an der nicht gewerbesteuerbefreiten B-GmbH in seinem Betriebsvermögen. Er erhält eine Bruttoausschüttung von 100 T€. Im Zusammenhang mit der Beteiligung sind A Finanzierungsaufwendungen in Höhe von 3 T€ entstanden.
 - **Einkommensteuer:** A versteuert nach Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG 60 T€ (steuerpflichtige Einnahmen) abzüglich 1.800 € (steuerwirksame Ausgaben) nach Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG = 58.200 € als gewerbliche Einkünfte. Die Lösung unterscheidet sich nicht von derjenige bei Beteiligungen unter 15 % bei der Einkommensteuer!

- **Beispiel – Beteiligung größergleich 15 % (Schachtelprivileg)**
 - **Gewerbsteuer:** Keine Hinzurechnung des steuerfreien Anteils, da das **gewerbsteuerliche Schachtelprivileg** greift, § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a GewStG. Denn die Beteiligung liegt bei mindestens 15 % und die B-GmbH ist selbst gewerbsteuerpflichtig.
 - **Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG** greift für den versteuerten Teil der Einnahmen. Die Kürzung ist jedoch auf Aufwendungen zu mindern, die nach § 3c Abs. 2 EStG außer Ansatz geblieben sind (**Nettokürzung**, dh keine erneute Kürzung bereits gekürzter Aufwendungen), § 9 Nr. 2a S. 3 GewStG: **Kürzung 58.200 €**
 - **und** Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nr. 1 lit. a GewStG um den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a S. 3 2. Halbsatz GewStG um 1.800 €.
 - M.a.W.: Bedenken Sie in diesem Fall **nicht** die steuerwirksamen Beteiligungsaufwendungen erneut bei den Finanzierungsaufwendungen hinzuzurechnen!

A.2. Ausschüttungen an natürliche Personen

- **Beispiel – Beteiligung größergleich 15 % + ausschüttungsbedingte Teilwert-AfA**
 - **Fortführung des Beispiels:** Ausschließlich auf Grund der Ausschüttung von 100 T€ macht der Einzelunternehmer A eine Teilwert-Abschreibung auf seine Beteiligung in Höhe von 10.000 € geltend, da der Wert der Beteiligung auf Grund der Ausschüttung voraussichtlich dauerhaft im Wert unterhalb ihrer AK gesunken ist.
 - **Einkommensteuer:** § 3c Abs. 2 EStG: - 6.000 €
 - **Gewerbsteuer:** § 7 S. 1 GewStG: - 6.000 €
 - **§ 8 Nr. 10 lit. a GewStG:** Hinzurechnung der ausschüttungsbedingten Teilwert-AfA, wenn die Teilwert-AfA **ausschließlich** auf die Ausschüttung zurückzuführen ist. Ist sie z.B. auch durch laufende Verluste der GmbH bedingt, kommt eine Hinzurechnung insgesamt - auch nicht teilweise - nicht in Betracht (R 8.6 GewStR 2009): + 6.000 €
 - **Gewerbsteuerliche Auswirkung** der Abschreibung somit per Saldo: +/- 0 €

Wegen § 8b Abs. 3 S. 2 KStG nicht auf Körperschaften übertragbar.

A.2. Ausschüttungen an natürliche Personen

- **Beispiel – Beteiligung größergleich 15 % + ausschüttungsbedingte Teilwert-AfA**
 - **Weitere Fortführung des Beispiels:** Im Jahr 02 laufen die Geschäfte der B-GmbH wieder gut und der A kann auf Grund dessen davon ausgehen, dass sich der Wert der Beteiligung wieder dauerhaft über ihren ursprünglichen Anschaffungskosten bewegt. Er nimmt dementsprechend eine bilanzielle Wertaufholung um 10.000 € auf die ursprünglichen Anschaffungskosten vor.
 - **Einkommensteuer:** § 3 Nr. 40 EStG: + 6.000 €
 - **Gewerbsteuer:** § 7 S. 1 GewStG führt zur Übernahmen des einkommensteuerlichen Ergebnisses. Dass sich die Teilwertabschreibung nicht ausgewirkt hat, ist folge der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 10 lit. a GewStG in einem vorangegangenen Erhebungszeitraum. **Problematik: Doppelbesteuerung/Korrespondenz?**
 - **BFH (in ständiger Rspr.; siehe bspw. Urteil vom 07.09.2016 – I R 9/15, BFH/NV 2017, 485) und FV (R 8.6 S. 7 GewStR 2009):** Hier Versteuerung der vollen 6.000 €. Keine „Korrektur“ der im Vorjahr nicht steuerwirksamen Abschreibung. **Gewerbsteuerlich wirkt sich somit nur die Zuschreibung, nicht die Abschreibung aus! Bedenklich!**

- **Beispiel – Beteiligung größergleich 15 % + ausschüttungsbedingte Teilwert-AfA**
 - **BFH (in ständiger Rspr.; siehe bspw. Urteil vom 07.09.2016 – I R 9/15, BFH/NV 2017, 485) und FV (R 8.6 S. 7 GewStR 2016):** Hier Versteuerung der vollen 6.000 €. Keine „Korrektur“ der im Vorjahr nicht steuerwirksamen Abschreibung.
 - Gewerbsteuerlich wirkt sich somit nur die Zuschreibung, nicht die Abschreibung aus!
 - Problematisch und bspw. in anderen vergleichbaren Fällen der Erstattung von zuvor hinzugerechneten Aufwendungen anders geregelt. Siehe Beispiel unter H 7.1(1) GewStH 2016 „Korrektur nach erfolgter Hinzurechnung“.

Körperschaftsteuerliche Streubesitzanteile, § 8b Abs. 4 KStG

Mindestbeteiligung:

**10% des Grund- oder Stammkapitals, bzw. Surrogat, § 8b Abs. 4 S. 1 KStG
mittelbar über Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen werden
zugerechnet, § 8b Abs. 4 S. 5 KStG**

§ 13 Abs. 2 S. 2 UmwStG (Fortführung der Besitz) gilt nicht, § 8b Abs. 4 S. 2 KStG

Beteiligungszeitpunkt:

Beginn des Kalenderjahres

**Fiktion der Zurechnung von hinzu erworbenen qualifizierten Beteiligungen, § 8b
Abs. 4 S. 6 KStG**

Rechtsfolge:

Anwendungsvoraussetzungen des § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG erfüllt.

Sonderregelung für Kreditinstitute u.Ä., § 8b Abs. 4 S. 8 KStG

A.2. Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften

- Übersicht bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner



- **Fallgruppe 1: Beteiligung unter 10 % (§ 8b Abs. 4 KStG)-Streubesitz**
 - **Körperschaftsteuer:** Keine Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG nach § 8b Abs. 4 KStG. Daher bleibt die Ausschüttung bei der empfangenden Körperschaft steuerpflichtig.
 - Tatsächliche Aufwendungen sind voll abzugsfähig. § 8b Abs. 5 KStG findet keine Anwendung, da § 8b Abs. 1 KStG nicht zur Anwendung gekommen ist.
 - **Gewerbsteuer:** Hinzurechnung nach § 8 GewStG setzen voraus, dass Aufwendungen den Gewinn nach § 7 S. 1 GewStG gemindert haben. Das ist in den Fällen des § 8b Abs. 4 KStG nicht gegeben. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG kommt daher nicht in Betracht. Wegen der geringen Beteiligungshöhe greift auch § 9 Nr. 2a GewStG als Kürzungstatbestand nicht.

A.2. Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften

- Übersicht bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner



- **Fallgruppe 1: Beteiligung unter 10 % (§ 8b Abs. 4 KStG)-Streubesitz**
 - BFH, Urteil vom 18.12.2019 – I R 29/17, BStBl. 2020 II 690
 - § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG sind verfassungsgemäß
 - *„§ 8b Abs. 4 KStG durchbricht zwar als nicht folgerichtige Ausgestaltung die in § 8b Abs. 1 KStG zum Ausdruck kommende Grundentscheidung des Gesetzgebers. Indessen ist die Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage zur Abgrenzung der Besteuerungshoheiten ...als hinreichender Rechtfertigungsgrund...anzusehen, auch wenn im Gesetzgebungsverfahren die Frage der Haushaltskonsolidierung im Vordergrund gestanden haben mag.“*

- **Übersicht bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner**
 - **Fallgruppe 2: Beteiligung größergleich 10 % und kleiner 15 %**
 - **Körperschaftsteuer:** Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG ist nicht nach § 8b Abs. 4 KStG gehindert. Die Ausschüttung ist daher nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit.
 - Allerdings gelten 5 % der Bruttoausschüttung als n.a. BA nach § 8b Abs. 5 KStG
 - **Gewerbesteuer:** Der körperschaftsteuerliche Gewinn ist nach § 7 S. 1 GewStG auch für Zwecke der Gewerbebesteuerung maßgeblich.
 - § 8 Nr. 5 GewStG findet Anwendung, da Mindestbeteiligungsquote des § 9 Nr.2a GewStG von 15 % nicht erreicht ist (keine gewerbesteuerliche Schachtelbeteiligung)
 - **Rechtsfolge:** Hinzurechnung der nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreiten Ausschüttungen sowie der nach § 8b Abs. 5 KStG als n.a.BA geltenden 5 % des Bruttoausschüttungsbetrages.
 - **Ergebnis:** Hinzurechnung von 100 abzüglich 5 = **+ 95**

- **Übersicht bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner**
 - **Fallgruppe 3: Beteiligung von mindestens 15 %**
 - **Körperschaftsteuer:** Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG ist nicht nach § 8b Abs. 4 KStG gehindert. Die Ausschüttung ist daher nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit.
 - Allerdings gelten 5 % der Bruttoausschüttung als n.a. BA nach § 8b Abs. 5 KStG.
 - **Gewerbesteuer:** Der körperschaftsteuerliche Gewinn ist nach § 7 S. 1 GewStG auch für Zwecke der Gewerbebesteuerung maßgeblich.
 - § 8 Nr. 5 GewStG findet **keine** Anwendung, da die Mindestbeteiligungsquote von mindestens 15 % für das Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt ist.
 - Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG unterbleibt grundsätzlich, da Ausschüttung nicht im Gewinn enthalten ist. **Ausnahmen** ergeben sich in den Fällen des § 8b Abs. 7 und 10 KStG, bei den das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg nicht greift.
 - Keine Kürzung der n.a. BA im Sinne des § 8b Abs. 5 KStG, § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG. 39

Beispiel:

Die M-AG erhält von ihrer 100-igen Tochtergesellschaft T-GmbH, die die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt, eine verdeckte Gewinnausschüttung von 100.000 €, die bei der T-GmbH bestandskräftig als Aufwand behandelt worden ist. Im Zusammenhang mit der T-GmbH hat die M-AG Finanzierungsaufwendungen.

Lösung:

Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG in Höhe von 100% der Besteuerung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer bei der M-AG. Die mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben sind steuerlich abzugsfähig.

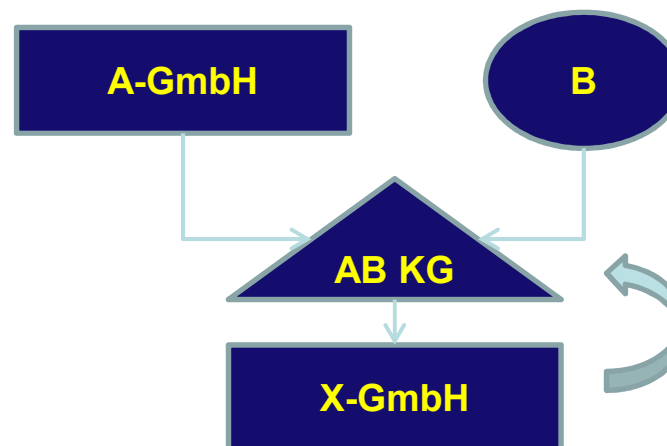
Im Rahmen der **Gewerbesteuer** erstreckt sich die Kürzung wegen § 9 Nr. 2a S. 3 GewStG jedoch lediglich auf den Nettobetrag; eine Hinzurechnung der Finanzierungsaufwendungen nach § 8 Nr.1 lit. a GewStG unterbleibt dann.

- **Personengesellschaften als Ausschüttungsempfänger (§ 7 S. 4 GewStG)**
 - Mitunternehmerschaft ist eigenständiges GewSt-Subjekt, § 5 Abs. 1 GewStG
 - Auf Ebene der Personengesellschaft wird die Ausschüttung mit GewSt unterworfen; Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG bzw. von § 8b KStG je nach dahinter stehendem Gesellschafter.
 - Für Zwecke der **ESt/KSt** wird der Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft „Brutto“ festgestellt – mit nachrichtlichem Hinweis auf TEV / § 8b KStG – unterliegenden Einkunftsteilen.
 - Für Zwecke der **GewSt** der Personengesellschaft muss der Beteiligungsertrag „Netto“ festgestellt werden.

- **Personengesellschaften als Ausschüttungsempfänger (§ 7 S. 4 GewStG)**

Beispiel:

Die A-B-KG, deren Anteilseigner die A-GmbH zu 50 % und die natürliche Person B zu 50 % sind, erhält in 2019 eine Ausschüttung in Höhe von 100 von der X-GmbH, an der die KG zu 100 % beteiligt ist. Die Ausschüttung ist im Handelsbilanz-Ergebnis und der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung der A-B-KG voll enthalten (Bruttomethode).



- **Personengesellschaften als Ausschüttungsempfänger (§ 7 S. 4 GewStG)**

Lösung:

Für gewerbesteuerliche Zwecke ist der einheitlich und gesondert festgestellte Gewinn der A-B-KG nach § 7 S. 4 GewStG zu korrigieren.

100,00	HB-Gewinn
- 47,50	steuerfreier Gewinnanteil nach § 8b Abs. 1, 4, 5 KStG der A-GmbH
- <u>20,00</u>	steuerfreier Gewinnanteil nach TEV (50 * 40 %) betr. B
<u>32,50</u>	gewerbesteuerpflichtiger Teil der Ausschüttung i.S. § 7 S. 4 GewStG
- <u>30,00</u>	Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG
2,50	<i>verbleiben für die GewSt der A-B-KG</i>
	<i>(= 5 % Anteil, der auf die A-GmbH entfällt – § 8b Abs. 5 KStG)</i>

- **Anlage BEG-Beteiligung an Körperschaften (nur Hinweis)**
 - Die Anlage BEG ist für jede Beteiligung an einer Körperschaft auszufüllen
 - gesetzliche Grundlagen sind § 8 Nr. 5 GewStG, § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG
 - sowie § 7a GewStG (Ausschüttungen an Organschaften)
 - seit 2017 neu eingeführt – im Rahmen der Neueinführung § 7a GewStG
 - seit 2018 verpflichtend abzugeben

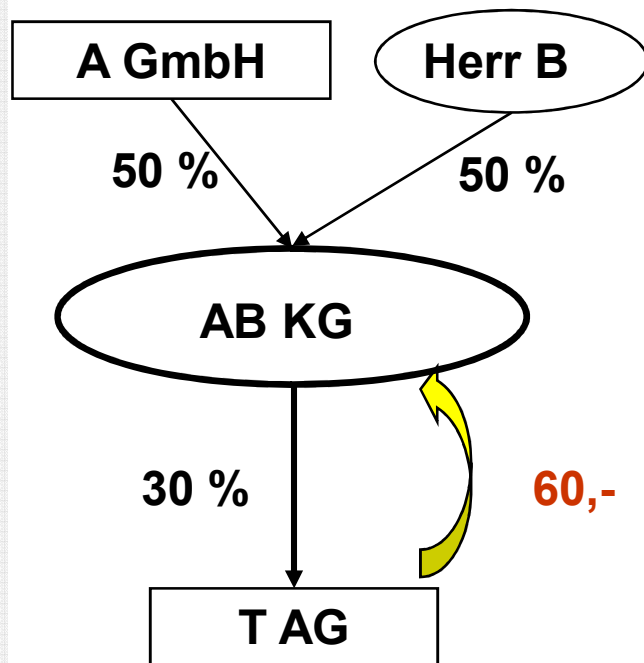
- betrifft die hier dargestellten Fragen von Ausschüttungen und deren gewerbesteuerrechtliche Behandlung

A.2. Ausschüttungen – Beteiligungsquoten – Überblick

	Beteiligungsumfang		
	< 10 %	> 10 % und < 15 %	> 15 %
§ 7 S. 1 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1, 4 und 5 KStG	zu 100 % enthalten im körperschaftsteuerlichen Einkommen	als n.a. BA zu 5 % enthalten im körperschaftsteuerlichen Einkommen	als n.a. BA zu 5 % enthalten im körperschaftsteuerlichen Einkommen
Gewerbsteuerliche Hinzurechnung (§ 8 Nr. 5 GewStG)		Hinzurechnung	keine Hinzurechnung
Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a, Nr. 7 und Nr. 8 GewStG)	keine Kürzung	keine Kürzung	§ 9 Nr. 2a S. 4 GewStG beachten

A.2. Ausschüttungen – Beteiligungsquoten – Hinzuerwerb

Beteiligung vor Hinzuerwerb	Hinzuerwerb	Beteiligung 31.12.	KStG § 8b Abs. 1, 4, 5	GewStG § 8 Nr. 5
< 10 %	< 10 %	< 10 %	keine Freistellung	Anwendungsbereich des § 8 Nr. 5 GewStG ist nicht eröffnet
< 10 %	< 10 %	> 10 %	keine Freistellung ^{*)}	
< 10 %	> 10 %	> 10 %	Freistellung soweit hinzuerworben ^{*)}	Anwendungsbereich § 8 Nr. 5 nicht eröffnet, soweit Altbestand . Erträge aus hinzuerworbenen Anteilen sind hinzuzurechnen, soweit die Anteile nach dem Beginn des Erhebungszeitraums (§ 14 S. 2 GewStG) erworben wurden oder die Mindestbeteiligung nicht vorlag.
> 10 %	< 10 %	> 10 %	Freistellung	Hinzurechnung soweit zu Beginn des Erhebungszeitraums die Mindestbeteiligung von 15 % nicht erreicht wird.
> 10 %	> 10 %	> 10 %		

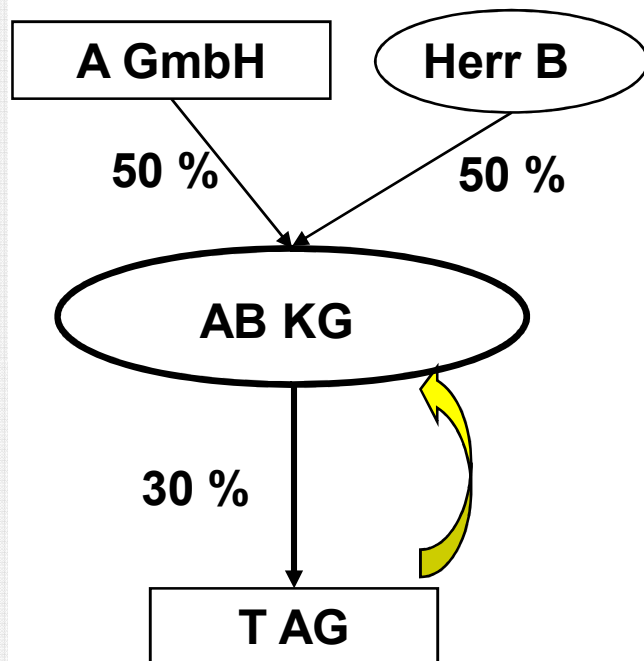


Beispiel: Schachteldividendenausschüttung

An der gewerblichen **AB KG** sind als Gesellschafter die **A GmbH** und **Herr B** jeweils zu 50 % beteiligt. In ihrem BV hält die KG eine Beteiligung an der **T AG**. Die T AG schüttet an die AB KG eine Dividende von **60** aus.

Die unmittelbar mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten betragen **40**. Der Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ist aus anderen Gründen bereits ausgeschöpft.

A.2. Ausschüttungen an Personengesellschaften



Gewerbesteuer KG:

Gewinn	20
Korrekturen gem. § 7 S. 4 GewStG:	
abzgl. steuerfrei § 8b Abs. 1, 4 KStG	./ 30
abzgl. § 3 Nr. 40 EStG (40 %)	./ 12
zzgl. 5 % nabzb. BA § 8b Abs. 5 KStG	+ 1,5
zzgl. nabzb. BA § 3c Abs. 2 EStG (40 %)	+ <u>8</u>

GewErtrag (Kz. 21.10) = **./ 12,5**

Hinzurechnung § 8 Nr. 1 lit. a GewStG: **+ 5**

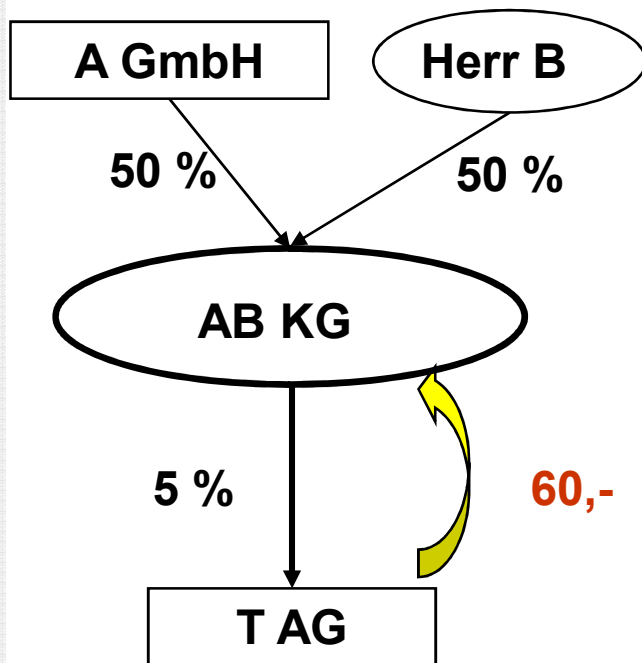
Kürzung § 9 Nr. 2a, § 8 Nr. 5 GewStG: **./ 6**

Keine Kürzung von § 8b Abs. 5 KStG wegen § 9 Nr. 2 S. 4 GewStG

Gewerbeertrag **./ 13,5**

A.2. Ausschüttungen an Personengesellschaften

	A - GmbH	Herrn B
Bruttodividende	30	30
Bruttoaufwand	./. 20	./. 20
Bruttoergebnis	10	10
Anwendung Teileinkünfteverfahren		
↓ Dividendenfreistellung ↓	(Bruttodividende: 30)	(Bruttodividende: 30)
§ 8b Abs. 1, 4 KStG (100 %)	./. 30	
§ 3 Nr. 40 d) EStG (40 %)		./. 12
(stpfl.) <i>Nettodividende</i>	0	18
Bruttoaufwand	./. 20	./. 20
n.a. Betriebsausgaben		
§ 8b Abs. 5 KStG (5 % Einn)	+ 1,5	
§ 3c Abs. 2 EStG (40 %)		+ 8
(stpfl.) Nettoergebnis	./. 18,5	6
GewSt Nettoergebnis	./. 12,5	
Hinzurechnung soweit stpfl.	§ 8 Nr. 1 GewStG 20 * 25 % = + 5	keine Hinzurechnung gem. § 9 Nr. 2a S. 3 2. 2. HS
Kürzung		./. 6 (soweit stpfl. Dividende)
Gewerbeertrag	./. 13,5	

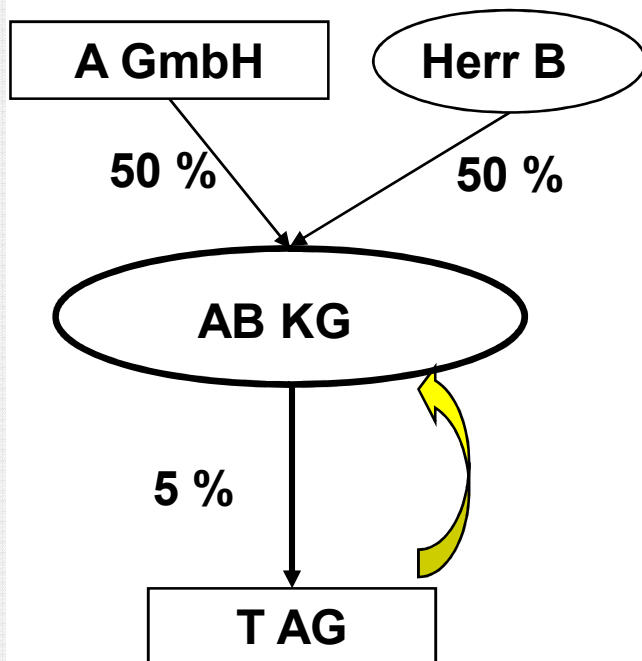


Beispiel: Streubesitzdividendenausschüttung

An der gewerblichen **AB KG** sind als Gesellschafter die **A GmbH** und **Herr B** jeweils zu 50 % beteiligt. In ihrem BV hält die KG eine Beteiligung an der **T AG**. Die T AG schüttet an die AB KG eine Dividende von **60** aus.

Die unmittelbar mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten betragen **40**. Der Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ist aus anderen Gründen bereits ausgeschöpft.

A.2. Ausschüttungen an Personengesellschaften



Gewerbesteuer KG:

Gewinn	20
Korrekturen gem. § 7 S. 4 GewStG:	
abzgl. steuerfrei § 8b Abs. 4 KStG	./ 0
abzgl. § 3 Nr. 40 EStG (40 %)	./ 12
zzgl. 5 % nabzb. BA § 8b Abs. 5 KStG	+ 0
zzgl. nabzb. BA § 3c Abs. 2 EStG (40 %)	+ <u>8</u>

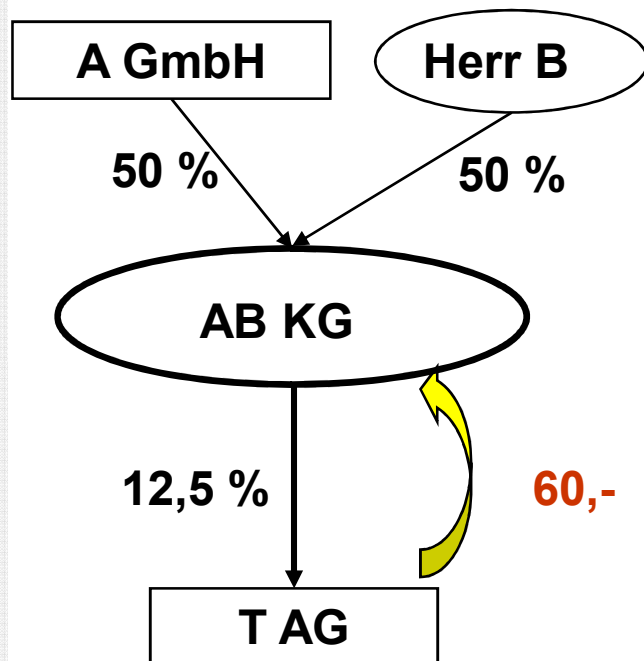
GewErtrag (Kz. 21.10) =

Hinzurechnung § 8 Nr. 1 lit. a GewStG:	+ 8
Kürzung § 9 Nr. 2a, § 8 Nr. 5 GewStG:	<u>./ 0</u>

Keine Kürzung von § 8b Abs. 5 KStG wegen § 9 Nr. 2 S. 4 GewStG

Gewerbeertrag

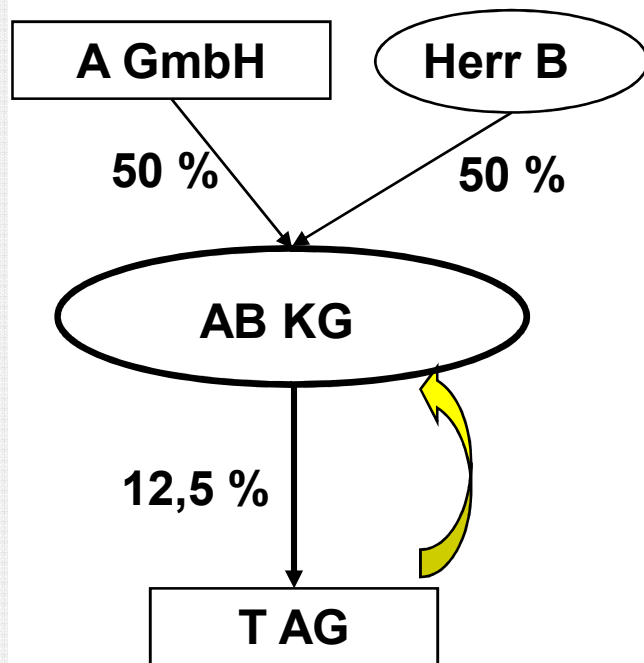
+ 24



Beispiel: Mischfall

An der gewerblichen **AB KG** sind als Gesellschafter die **A GmbH** und **Herr B** jeweils zu 50 % beteiligt. In ihrem BV hält die KG eine Beteiligung an der **T AG**. Die T AG schüttet an die AB KG eine Dividende von **60** aus.

Die unmittelbar mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten betragen **40**. Der Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ist aus anderen Gründen bereits ausgeschöpft.



Gewerbesteuer KG:

Gewinn (Bruttomethode) 20

Korrekturen gem. § 7 S. 4 GewStG:

abzgl. steuerfrei § 8b Abs. 1, 4 KStG ./. 30

abzgl. § 3 Nr. 40 EStG (40 %) ./. 12

zzgl. 5 % nabzb. BA § 8b Abs. 5 KStG + 1,5

zzgl. nabzb. BA § 3c Abs. 2 EStG (40 %) + 8

GewErtrag (Kz. 21.10) = ./. 12,5

Hinzurechnung § 8 Nr. 1 lit. a GewStG: + 8

Hinzurechnung § 8 Nr. 5 GewStG: + 28,5

Gewerbeertrag + 24

Belastungsvergleich

Die Beispiele zeigen, dass im Rahmen der Veräußerung einer Beteiligung durch ein Personenunternehmen lediglich die Schachtelbegünstigungen aus dem TEV relevant werden. Gewerbesteuerliche Kürzungen sind nicht anwendbar.

Dem entgegen sind unter Beachtung der Mindestbeteiligungsvoraussetzungen bei Schachtelbeteiligungen **Dividendenausschüttungen** gewerbesteuerlich zu kürzen.

Das vor Augen erscheint es **erwägenswert**, überschüssige Liquidität vor einer Beteiligungsveräußerung auszuschütten und anschließend die wertgeminderte Beteiligung mit weniger Gewinn zu verkaufen.

A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

1. Veräußerungsvorgänge
2. Ausschüttungen

3. Organschaft

B. Hinzurechnungen / Kürzungen

1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG

C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben

D. Kommunale Prüfungsdienste

E. Gewerbeverluste

1. Bei Kapitalgesellschaften
2. Bei Personengesellschaften
3. Bei Umwandlungen

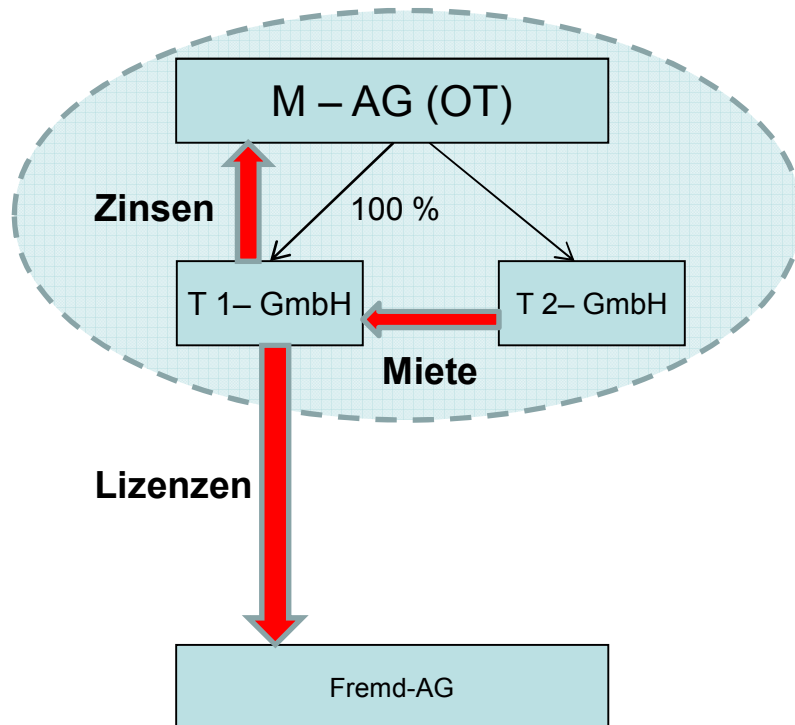
Thomas Schöneborn

Grundsätze:

- Voraussetzungen gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG sind gleichermaßen wie bei der Körperschaftsteuer (§§ 14 ff. KStG)
- die wesentlichen Voraussetzungen sind
 - GAV/EAV nach AktG auf mindestens 5 Jahre
 - finanzielle Eingliederung
 - von Beginn des Wirtschaftsjahres
 - ununterbrochene Mehrheit der Stimmrechte an OG
 - mittelbare und unmittelbare Beteiligung können zusammengefasst werden, wenn an vermittelnder Gesellschaft ebenfalls die Mehrheit besteht

Folgen der Organschaft:

- OG gilt als Betriebsstätte des OT (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG); ggf. Zerlegung zwischen OG und OT
- getrennte (sog. „zweistufige“) Ermittlung des Gewerbeertrages; darum auch Abgabe einer eigenen GewSt-Erklärung durch die OG
- Vororganschaftliche Verlustvorträge der OG bleiben „eingefroren“ gem. § 10a S. 3 GewStG und können während der Organschaft nicht genutzt werden.
- **Wichtig:** Keine Hinzurechnungen oder Kürzungen im Organkreis gem. R 7.1 (5) GewStR 2009 und H 9.2 (2) GewStH 2016
 - Begründung der Finanzverwaltung: Da sich Aufwand und Ertrag im Organkreis neutralisieren, darf es nicht durch die Hinzurechnungen oder Kürzungen zu ungerechtfertigten Vor- oder Nachteilen führen.



Lösung:

Gewerbeertrag T 1:

- Keine erweiterte Kürzung der Mieteinnahmen nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG (BFH, Urteil vom 18.05.2011)
- Keine Hinzurechnung des Zinsaufwands gem. § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
- Aber: Hinzurechnung des Lizenzaufwands an Fremd-AG nach § 8 Nr. 1 lit. f GewStG

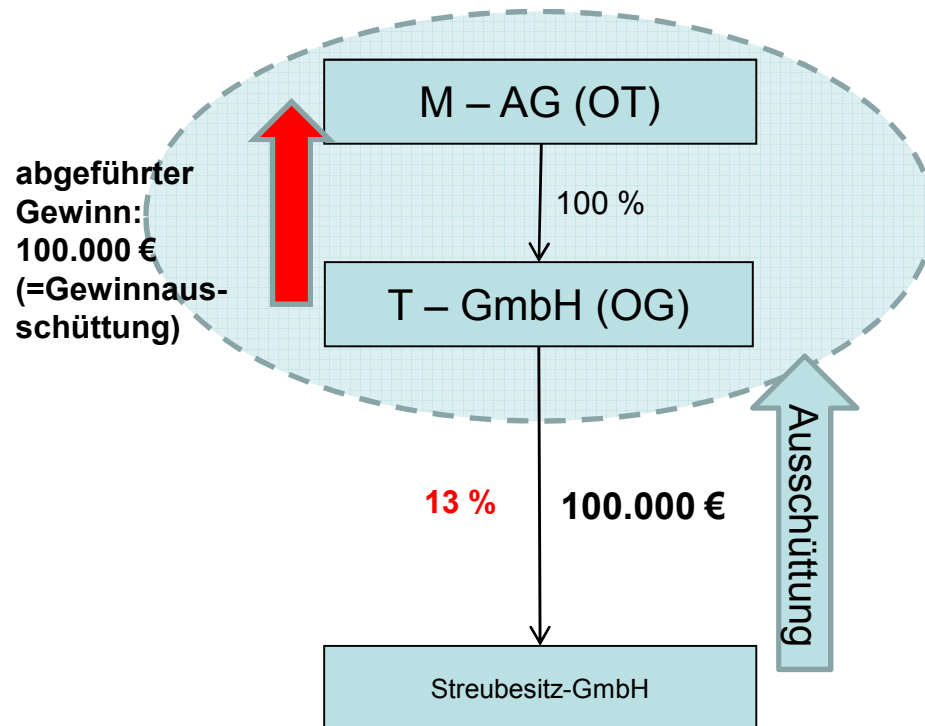
Gewerbeertrag T 2-GmbH:

- Keine Hinzurechnung der Miete nach § 8 Nr. 1 lit. e GewStG

Grundsätze der Beteiligungserträge der OG:

- Körperschaftsteuerlich Bruttomethode (§ 15 S. 1 Nr. 2 KStG): § 8b Abs. 1 bis 6 KStG finden bei der OG keine Anwendung. Der Zuschlag nach § 8b Abs. 5 KStG (5 %) ist bei dem OT nachzuholen.
- Gewerbesteuerliche Folgerung nach § 7 S. 1 GewStG: Im Gewerbeertrag der OG sind 100 % der Beteiligungserträge enthalten.
- Das ist bei Streubesitzdividenden im Sinne von § 8 Nr. 5 GewStG (regelmäßig unter 15 %) unproblematisch.
- Sobald der Anteil unter 10 % fällt, greift bereits körperschaftsteuerlich § 8b Abs. 4 KStG. Dann werden sowohl körperschaftsteuerlich als auch gewerbesteuerlich 100 % versteuert.

A.3. Gewerbesteuerliche Organschaft



Körperschaftsteuer M-AG:

JÜ (Forderung gegen T-GmbH): 100.000 €
 abzgl. GAV: - 100.000 €
 Zwischensumme (= gewst. EK OT): 0 €

Einkommenszurechnung OG: + 100.000 €
 abzüglich § 8b Abs. 1 KStG: - 100.000 €
 zuzüglich § 8b Abs. 5 KStG: + 5.000 €
zu versteuerndes EK OT: + 5.000 €

Gewerbesteuer T-GmbH (OG)

Ausgangswert § 7 S. 1 GewStG (brutto): 100.000 €
 Keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG und
 keine Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG: +/- 0 €
Gewerbeertrag OG: 100.000 €

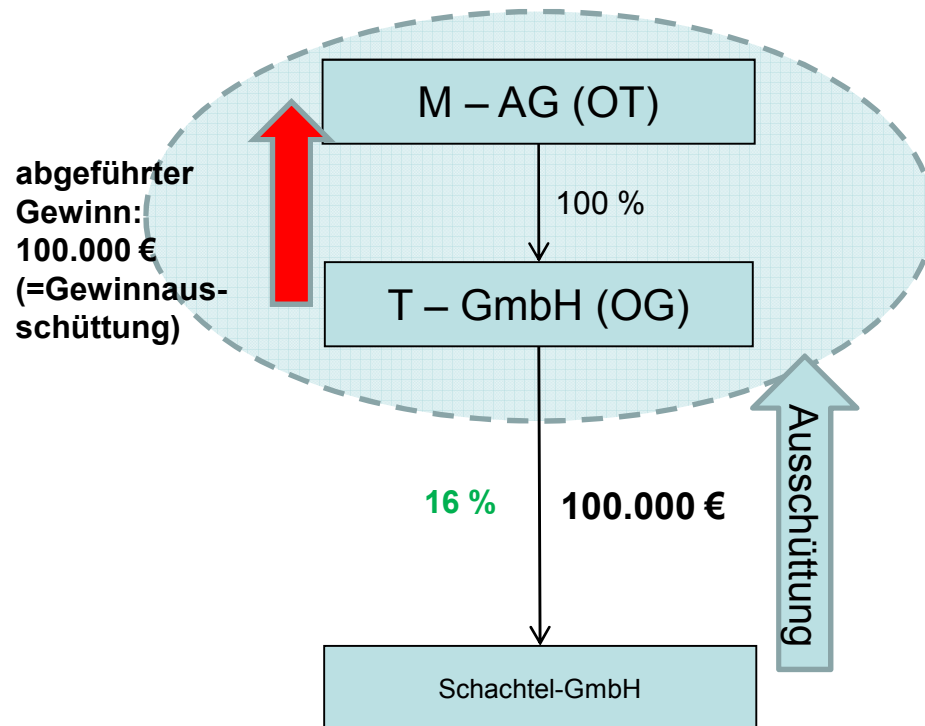
Gewerbesteuer M-AG:

§ 7 S. 1 GewStG (=Zwischensumme s.o.): 0 €
 Gewerbeertrag OG s.o.: 100.000 €
 Korrekturbetrag nicht notwendig
Gewerbeertrag M-AG: 100.000 €⁶¹

Nur Hinweis auf Problematik Schachteldividende bei der OG:

- Im Gewinn der OG ist die Schachteldividende voll enthalten.
- Auf dieser Ebene kürzte die FV bis 2016 nach § 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG zu 100 %; § 8b Abs. 5 KStG kam hier nicht zur Anwendung.
- Damit kamen bei dem OT 0 % von der Gewinnausschüttung an.
- Auf Ebene des OT erfolgte ein sog. Korrekturbetrag (siehe Zeile 80 der GewSt-Erklärung 2016) von 5 %.
- Für diesen „Korrekturbetrag“ gibt es laut BFH vom 17.12.2014 – I R 39/14, BStBl. 2015 II 1052 keine gesetzliche Grundlage.
- Folge: In derartigen Fällen (Ausschüttung der Schachtelbeteiligung bis zum 31.12.2016) erfolgt keine Versteuerung der 5 % im Rahmen der Gewerbesteuer !

A.3. Gewerbesteuerliche Organschaft – bis EHZ 2016



Körperschaftsteuer M-AG:

siehe letztes Beispiel -Ermittlung wie oben-
zu versteuerndes EK OT: + 5.000 €

Gewerbesteuer T-GmbH (OG)

Ausgangswert § 7 S. 1 GewStG (brutto): 100.000 €
Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG: - 100.000 €
Gewerbeertrag OG: 0 €

Gewerbesteuer M-AG:

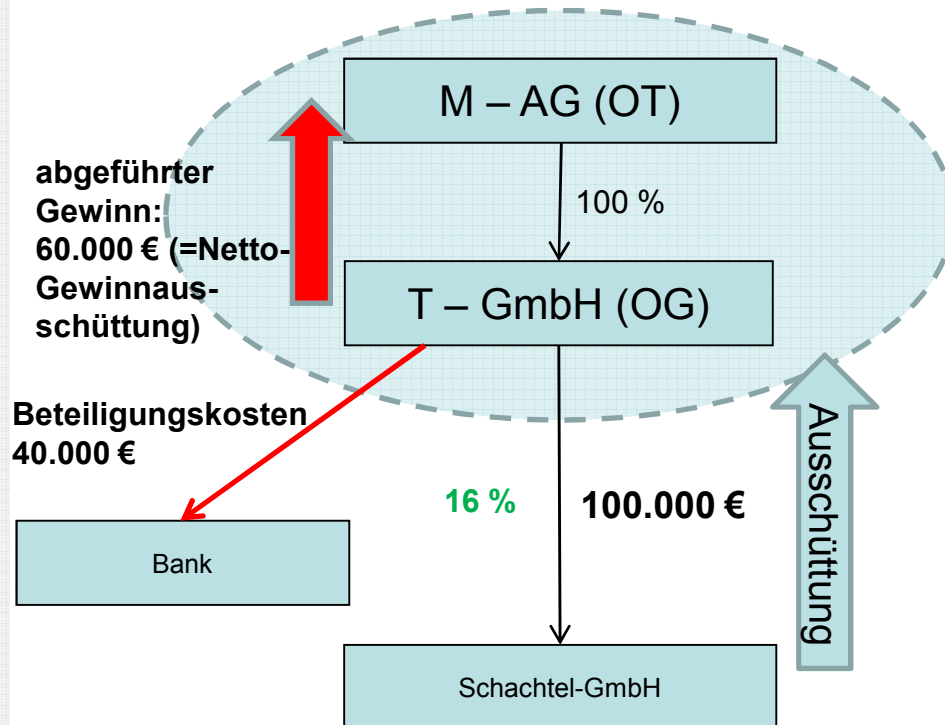
§ 7 S. 1 GewStG: 0 €
Gewerbeertrag OG s.o.: 0 €
Korrekturbetrag nicht möglich lt. BFH + FV
Gewerbeertrag M-AG: 0 €

Folge: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer fallen auseinander bis 2016 !

Problematik Schachteldividende und Beteiligungsaufwendungen bei der OG:

- Grundsätze:
- § 9 Nr. 2a S. 3 und § 9 Nr. 7 S. 2 GewStG sehen nur eine Nettokürzung vor. D.h. soweit Beteiligungsaufwendungen (Finanzierungskosten) mit der Gewinnausschüttung zusammen hängen, wird nur der Nettobetrag gekürzt.
Grund: Keine Doppelbegünstigung des Unternehmens, da die Aufwendungen bereits das Ergebnis vermindert haben.
- Laut bundesweit abgestimmter Verwaltungsmeinung führt dies dazu, dass auf die verbleibende Dividende (in Höhe der Aufwendungen) doch wieder der Korrekturbetrag anzuwenden ist. Siehe OFD NRW, Verfügung vom 02.10.2017, DB 2017, 2640.

A.3. Gewerbesteuerliche Organschaft – bis EHZ 2016



Körperschaftsteuer M-AG:

JÜ:	60.000 €
abzgl. GAV:	- 60.000 €
Zwischensumme:	0 €
Einkommenszurechnung OG:	60.000 €
§ 8b Abs. 1 KStG:	- 100.000 €
§ 8b Abs. 5 KStG:	+ 5.000 €
zu versteuerndes EK OT:	- 35.000 €

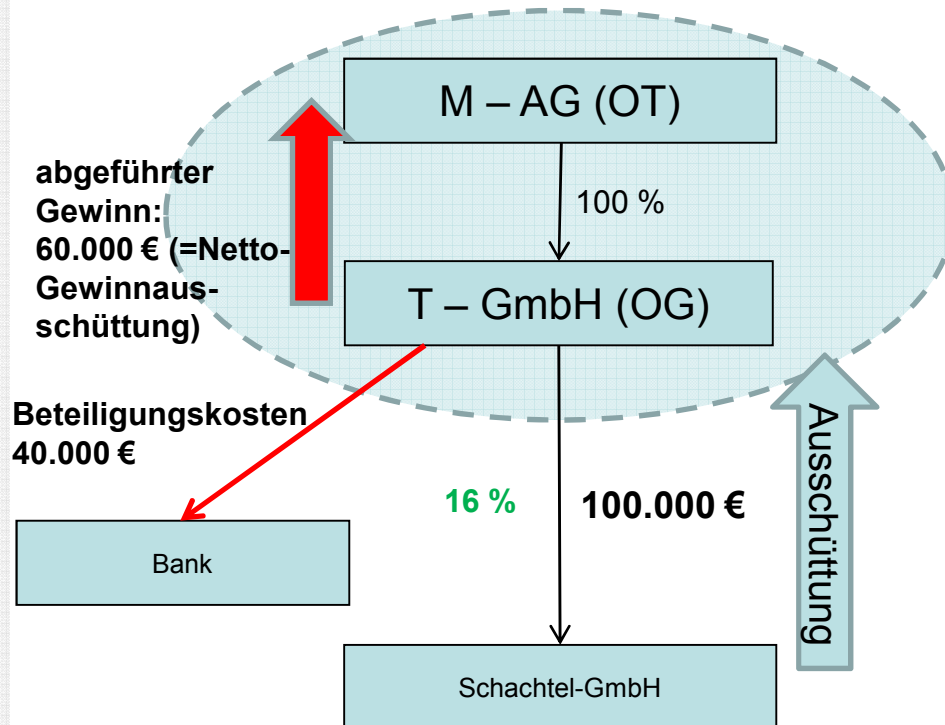
Gewerbesteuer T-GmbH (OG)

Ausgangswert § 7 S. 1 GewStG:	60.000 €
Kürzung nach § 9 Nr. 2a S. 3 GewStG:	
Dividende:	100.000 €
<u>abzüglich Kosten:</u>	<u>- 40.000 €</u>
Nettokürzung:	- 60.000 €
Gewerbeertrag OG:	0 €

Korrekturbetrag laut FV:

Restdividende:	- 40.000 €
abzüglich 5 %:	+ 2.000 €
Korrektur:	- 38.000 €

A.3. Gewerbesteuerliche Organschaft – bis EHZ 2016



Gewerbsteuer M-AG (OT):

§ 7 S. 1 GewStG (Zwischensumme s.o.):	0 €
zzgl. Gewerbeertrag der OG:	0 €
zzgl. Korrekturbetrag der OG:	- 38.000 €
Gewerbeertrag OT:	- 38.000 €

Hier müssten eigentlich, unter Berücksichtigung der BFH-Rspr. : **- 40.000 €** erscheinen, denn die 100.000 € GA wären voll steuerfrei und die Beteiligungsaufwendungen gehen voll in den abgeführten Gewinn als Aufwand. Indem die FV in Höhe der Beteiligungsaufwendungen die Dividende als nicht „verbraucht“ ansieht, kürzt sie diese wiederum um 5 %. Musterverfahren hierzu sind nicht bekannt; in der Kommentierung Lenski/Steinberg + Wendt/Suchanek finden sich auch keine Hinweise auf solche Verfahren.

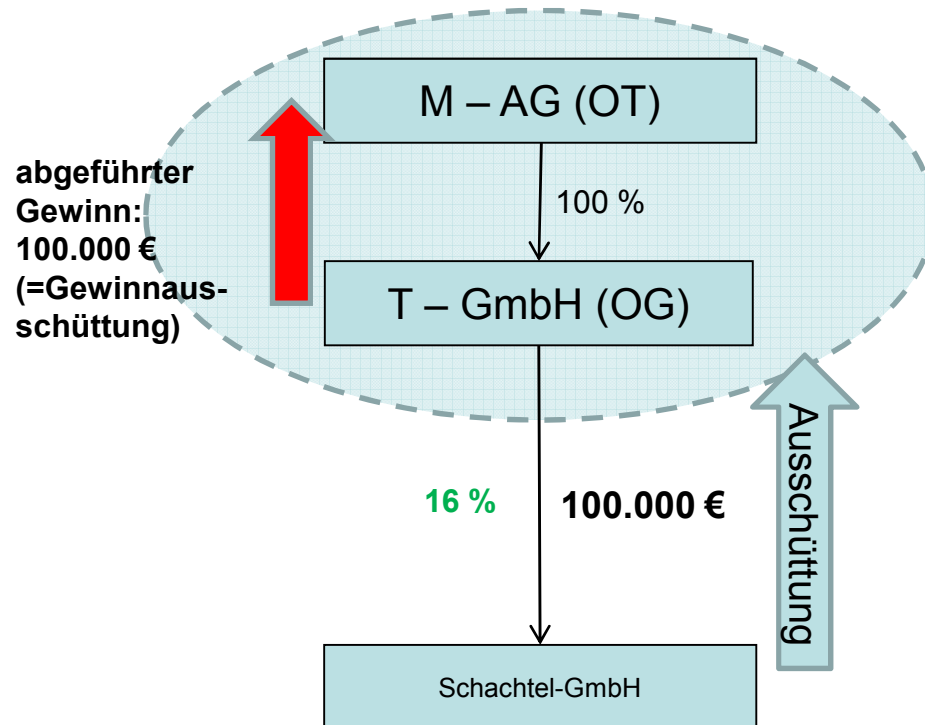
§ 7a GewStG mit Wirkung nach dem 31.12.2016:

- (1) Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der Organgesellschaft ist § 8 Nr. 2a, 7 und 8 nicht anzuwenden. In den Fällen des Satzes 1 ist § 8 Nr. 1 bei Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinnen aus Anteilen im Sinne des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 stehen, nicht anzuwenden.
- (2) Sind im Gewinn der Organgesellschaft
 1. Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 oder
 2. in den Fällen der Nr. 1 auch Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Gewinnen stehen,enthalten, sind § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 bis 5 KStG und § 8 Nr. 1 und 5 sowie § 9 Nr. 2a, 7 und 8 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei der Organgesellschaft entsprechend anzuwenden. Der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft berücksichtigte Betrag der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 ist dabei unter Berücksichtigung der Korrekturbeträge nach Abs. 1 und S. 1 zu berechnen.
- (3) Die Absätze 1 und 2 gelten in den Fällen des § 15 S. 2 KStG entsprechend.

Schachteldividende bei der OG ab EHZ 2017:

- § 7a GewStG (Gesetzeswortlaut kompliziert und nur schwer verständlich)
- **1. Stufe:**
 - Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der OG sind § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG nicht anzuwenden (§ 7a Abs. 1 S.1 GewStG). Folge: Anders als bisher Bruttomethode und zunächst keine Kürzung nach gewerbesteuerlicher Vorschrift auf Ebene der OG auf 0.
 - Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen ist § 8 Nr.1 GewStG nicht anzuwenden.
- **2. Stufe:**
 - Auf im Gewerbeertrag enthaltene Beteiligungserträge und damit verbundene Aufwendungen sind auf Ebene der OG die Grundsätze des § 8b KStG anwendbar.

A.3. Gewerbesteuerliche Organschaft



Körperschaftsteuer M-AG:

zu versteuerndes EK OT: + 5.000 €

Gewerbesteuer T-GmbH (OG)

Ausgangswert § 7 S. 1 GewStG (brutto): 100.000 €

§ 7a Abs. 1 keine Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG

§ 7a Abs. 2 GewStG

• § 8b Abs. 1 KStG: - 100.000 €

• § 8b Abs. 5 KStG: + 5.000 €

Gewerbeertrag OG: 5.000 €

Dieser wird bei der M-AG angesetzt.

Gewerbesteuer M-AG:

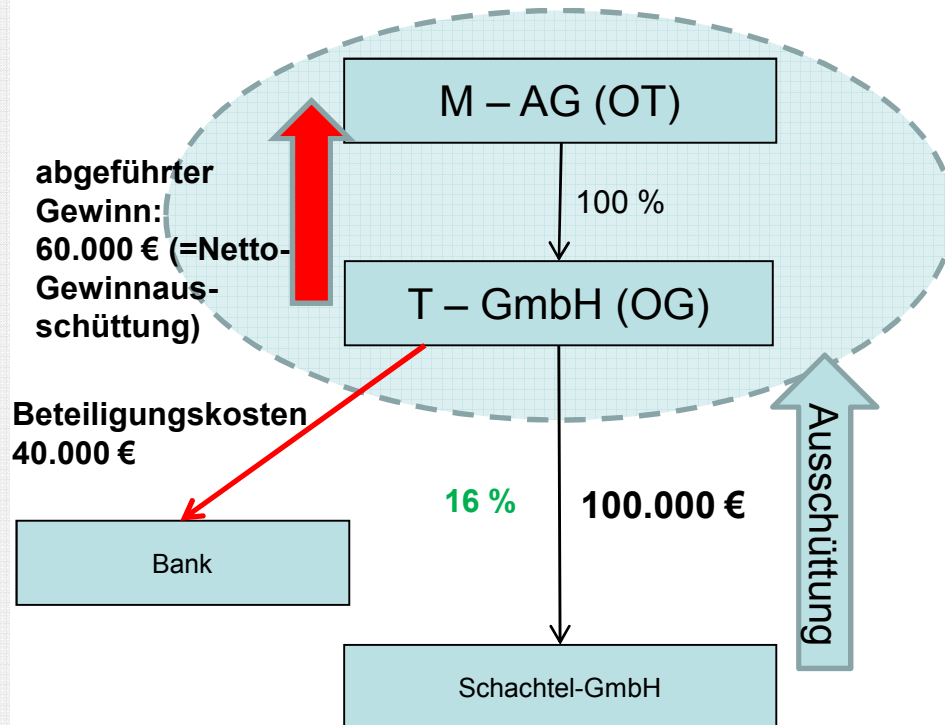
§ 7 GewStG: 0 €

Gewerbeertrag OG s.o.: 5.000 €

Gewerbeertrag M-AG: 5.000 €

Folge: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer gehen wieder konform !

A.3. Gewerbesteuerliche Organschaft



Körperschaftsteuer M-AG:

wie oben im Aufwandsfall

zu versteuerndes EK OT: - 35.000 €

Gewerbesteuer T-GmbH (OG)

Ausgangswert § 7 S. 1 GewStG (brutto): 60.000 €

§ 7a Abs. 1 GewStG: kein § 8 Nr. 1, § 9 Nr. 2a GewStG

§ 7a Abs. 2 GewStG:

• § 8b Abs. 1 KStG: - 100.000 €

• § 8b Abs. 5 KStG: + 5.000 €

• § 8 Nr. 1 lit. a GewStG: $\frac{1}{4}$ v. 40.000 Zinsen:

+ 10.000 €

Gewerbeertrag OG: - 25.000 €

Dieser Betrag von - 25.000 € wird entsprechend beim OT angesetzt. Folge: Der Gewerbeertrag entspricht dem bei der KöSt; mit Ausnahme der hinzugerechneten Zinsen nach § 8 Nr. 1 lit. a GewStG.

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. **Hinzurechnungen / Kürzungen**
 - 1. **Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG**
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG:

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

Nr. 1: Ein Viertel der Summe aus:

lit. a S. 1: Entgelten für Schulden

S. 2 1. Hs.: Aufwand aus nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen (**geschäftsunübliche Skonti**)

S. 2 2. Hs.: **Diskontbeträge** bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen

S. 3: Sonderfall **schwebende Geschäfte**

Auswirkungen der Organschaft auf die Hinzurechnung

Abschn. 41 Abs. 1 S. 5 GewStR 1998;

R 7.1 Abs. 5 S. 3 GewStR 2009; H 9.2 (2) GewStH 2016

Gleichlautende Ländererlasse vom 04.07.2008, Rn. 4 und
vom 02.07.2012, Rn. 4

Tenor: keine Hinzurechnung von Tatbeständen, die innerhalb des
Organkreises verwirklicht werden

Herleitung: § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG (gebrochene Einheitstheorie)
so auch BFH vom 30.10.2014 – IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227

BFH vom 17.09.2014 – I R 30/13, BStBl. 2017 II 726:

Verzicht auf die Hinzurechnung erfolgt aus Billigkeitsgründen

**Welche Auswirkungen ergeben sich aus der Veröffentlichung des Urteils?
Gelten die Erwägungen in H 9.1 GewStH 2016 noch?**

Bankenprivileg

§ 19 GewStDV a.F.

(1) ¹Bei **Kreditinstituten im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG** sind nur **Entgelte für Schulden** und den Entgelten **gleichgestellte Beträge** anzusetzen, die dem Betrag der **Schulden** entsprechen, um den der Ansatz der zum **Anlagevermögen** gehörenden Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Schiffe, Anteile an Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen sowie der Forderungen aus Vermögenseinlagen als stiller Gesellschafter und aus Genussrechten **das Eigenkapital überschreitet**; hierunter fallen nicht Gegenstände, über die Leasingverträge abgeschlossen worden sind. ²Dem Anlagevermögen nach Satz 1 sind Forderungen gegen ein Unternehmen hinzuzurechnen, mit dem eine organschaftliche Verbindung nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes besteht und das nicht zu den Kreditinstituten oder Unternehmen gehört, auf die Satz 1 und die Abs. 2 bis 4 anzuwenden sind.

B.1. Finanzierung – Finanzierungsgesellschaften

(2) ¹Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 1 ist, dass im Durchschnitt aller Monatsausweise des Wirtschaftsjahrs des Kreditinstituts nach § 25 KWG oder entsprechender Statistiken die **Aktivposten aus Bankgeschäften und dem Erwerb von Geldforderungen die Aktivposten aus anderen Geschäften überwiegen.** ²In den Vergleich sind Aktivposten aus Anlagen nach Abs. 1 nicht einzubeziehen.

§ 19 Abs. 3 GewStDV:

- Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 19 Abs. 1 GewStDV auf den Kreditinstituten gleichgestellte Unternehmen
 - Pfandleiher (Nr. 1)
 - dem Bankenbereich nahestehende Zweckgesellschaften, die Kredite oder Kreditrisiken erwerben und verbriefen (Nr. 2)
 - Verbriefungsgesellschaften (Nr. 3)

§ 19 Abs. 4 GewStDV:

- Begünstigung für Finanzdienstleistungsinstitute (Factoring- und Finanzierungsleasingunternehmen) und Zahlungsinstitute (diese unterliegen der beschränkten Kreditaufsicht)
- **Keine Hinzurechnung**, soweit Entgelte oder gleichgestellte Beträge unmittelbar auf Finanzdienstleistungen oder Zahlungsdienste entfallen.

Hintergrund:

- Kreditgeschäft der Banken soll nicht mit zusätzlicher GewSt belastet werden, die zu einer Erhöhung des Zinsniveaus führen kann.
- § 19 Abs. 1 GewStDV liegt der Gedanke zugrunde, die Hinzurechnung auf die Fremdfinanzierung nicht banktypischer WG zu beschränken.
- In der Praxis führen die Eigenkapitalvorschriften des KWG dazu, dass die Schuldentgelte der Kreditinstitute i.d.R. nicht der Hinzurechnung unterliegen.
- Das Bankenprivileg hat durch die Ausdehnung der Hinzurechnung (UntStRefG 2008) an Bedeutung gewonnen (Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rn. 104)!
- § 19 GewStDV findet nur auf Entgelte für Schulden und gleichgestellte Beträge i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Anwendung, nicht auf sämtliche Finanzierungsbestandteile des § 8 Nr. 1 GewStG (etwa den Finanzierungsanteil in Leasingraten, vgl. BFH vom 11.12.2018 – III R 23/16, BFH/NV 2019, 640 zum Leasing im sog. Doppelstockmodell).

Beachte:

- Die Voraussetzung des Überwiegens der Bankgeschäfte (Aktivpostenvergleich, § 19 Abs. 2 GewStDV) gilt für Kreditinstitute und Unternehmen i.S.d. § 19 Abs. 3 Nr. 1 GewStDV.
- In den Fällen des § 19 Abs. 3 Nr. 2 und 3 GewStDV greift das Ausschließlichkeitsgebot („nachweislich ausschließlich“)!
- Im Anwendungsbereich des § 19 Abs. 4 GewStDV müssen die Finanzdienstleistungen bzw. Zahlungsdienste überwiegen (Umsatzrelation, § 19 Abs. 4 S. 2 GewStDV).

Was sind „Kreditinstitute“ i.S.d. § 19 Abs. 1 GewStDV?

§ 1 KWG

(1) ¹**Kreditinstitute** sind Unternehmen, die Bankgeschäfte gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. (...)

§ 2 KWG

(1) Als Kreditinstitut **gelten** vorbehaltlich der Abs. 2 und 3 **nicht**

(...)

7. Unternehmen, die Bankgeschäfte ausschließlich mit ihrem Mutterunternehmen oder ihren Tochter- oder Schwesterunternehmen betreiben;

(...)

Problem:

Sind auch Konzernfinanzierungsgesellschaften begünstigt?

Nach BFH vom 16.10.2002 – I R 23/02, BFH/NV 2003, 653 (obiter dictum)
sollte dies nicht der Fall sein!

BFH vom 06.12.2016 – I R 79/15, BStBl. 2019 II 173:

Vorinstanz: FG Hamburg vom 28.08.2015 – 6 K 285/13, EFG 2016, 133

- Sachverhalt:
 - GmbH nimmt in einer Unternehmensgruppe die Funktion einer Finanzierungsgesellschaft wahr (AV: unternehmensgruppenintern gewährte Darlehen; Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstitut und beherrschendem Gesellschafter)
 - Zinseinnahmen: 134 T€; Zinsaufwendungen: 167 T€
 - Hinzurechnung?
- Entscheidung des BFH: Auch Konzernfinanzierungsgesellschaften können Kreditinstitute i.S.d. § 1 KWG sein und die Voraussetzungen des Bankenprivilegs (§ 19 Abs. 1 GewStDV) erfüllen.

- Begründung:
 - Gewerbsmäßiger Betrieb von Bankgeschäften i.S.d. § 1 Abs. 1 KWG
 - Konzernprivileg (§ 2 Abs. 1 Nr. 7 KWG) ändert nichts daran, dass die Gesellschaft als Kreditinstitut i.S.d. § 19 Abs. 1 GewStDV qualifiziert.
 - ✓ Wortlaut des § 19 Abs. 1 GewStDV: ausschließliche Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 KWG, nicht auf § 2 KWG
 - ✓ Zweck des § 2 KWG (Begünstigung durch fehlende BaFin-Aufsicht und fehlende Erlaubnispflicht) würde durch Nichtanwendung des Bankenprivilegs konterkariert.
 - ✓ Ausweitung des Anwendungsbereichs durch Neufassung des § 19 Abs. 1 GewStDV (bis EHZ 1989: "Unternehmen, für die die Vorschriften des Gesetzes über das Kreditwesen gelten").

B.1. Finanzierung – Finanzierungsgesellschaften

- Einschränkende Auslegung des § 19 Abs. 1 GewStDV ist nicht geboten.
 - ✓ Kein Widerstreit mit dem der Ermächtigungsgrundlage (§ 35c Abs. 1 Nr. 2 lit. e GewStG) zugrunde liegenden Regelungszweck (Kreditinstitute sind nur Durchlaufstellen des Geld- und Kreditverkehrs, daher Einschränkung der Hinzurechnung).
 - ✓ „Durchlaufsituation“ trifft auch auf Konzernfinanzierungsgesellschaften zu.

Fazit:

Konzernfinanzierungsgesellschaften können das Bankenprivileg (bis einschl. EHZ 2020) in Anspruch nehmen, sofern die Aktivposten aus Bankgeschäften und dem Erwerb von Geldforderungen (z.B. Forderungen aus Schuldverschreibungen und anderen festverzinslichen Wertpapieren, Barreserven, Forderungen gegenüber Dritten, Forderungen gegen verbundene Unternehmen) die Aktivposten aus anderen Geschäften überwiegen (§ 19 Abs. 2 GewStDV).

§ 19 GewStDV i.d.F. der Fünften VO zur Änderung steuerlicher VO vom 25.06.2020 (BGBl 2020 I 1495)

(1) ¹Bei **Kreditinstituten im Sinne des § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 KWG** sind nur Entgelte für Schulden und den Entgelten gleichgestellte Beträge anzusetzen, die dem Betrag der Schulden entsprechen, um den der Ansatz der zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Schiffe, Anteile an Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen sowie der Forderungen aus Vermögenseinlagen als stiller Gesellschafter und aus Genussrechten das Eigenkapital überschreitet; hierunter fallen nicht Gegenstände, über die Leasingverträge abgeschlossen worden sind. (...)

- Nichtanwendungsgesetz
- Gesetzgeberisches Ziel: Beschränkung des Bankenprivilegs auf seinen Kernbereich
- Konzernfinanzierungsgesellschaften sind nicht mehr begünstigt!
- Neuregelung gilt ab EHZ 2021 (§ 36 GewStDV).

Weitergabe von Darlehen

Durchlaufende Darlehen

Saldierung

Weitergabe von Darlehen **Hinzurechnung**

keine Saldierung von Zinsaufwand mit Zinsertrag

strukturelle Mehrbelastung

keine Konzernklausel bei Konzernumlage mit Finanzierungsanteil

Weitergabe von Darlehen **Hinzurechnung**

keine Saldierung von Zinsaufwand mit Zinsertrag

strukturelle Mehrbelastung

keine Konzernklausel bei Konzernumlage mit Finanzierungsanteil

Durchlaufende Darlehen **Hinzurechnung zweifelhaft**

Leistungskommission

RFH: keine Stärkung des Betriebskapitals,

wenn ohne Gewinnerzielungsabsicht und in fremden Interesse

BFH vom 07.07.2004, BStBl. 2005 II 102

FG Hamburg: kein fremdes Interesse bei gesellschaftsrechtlicher
Verbundenheit

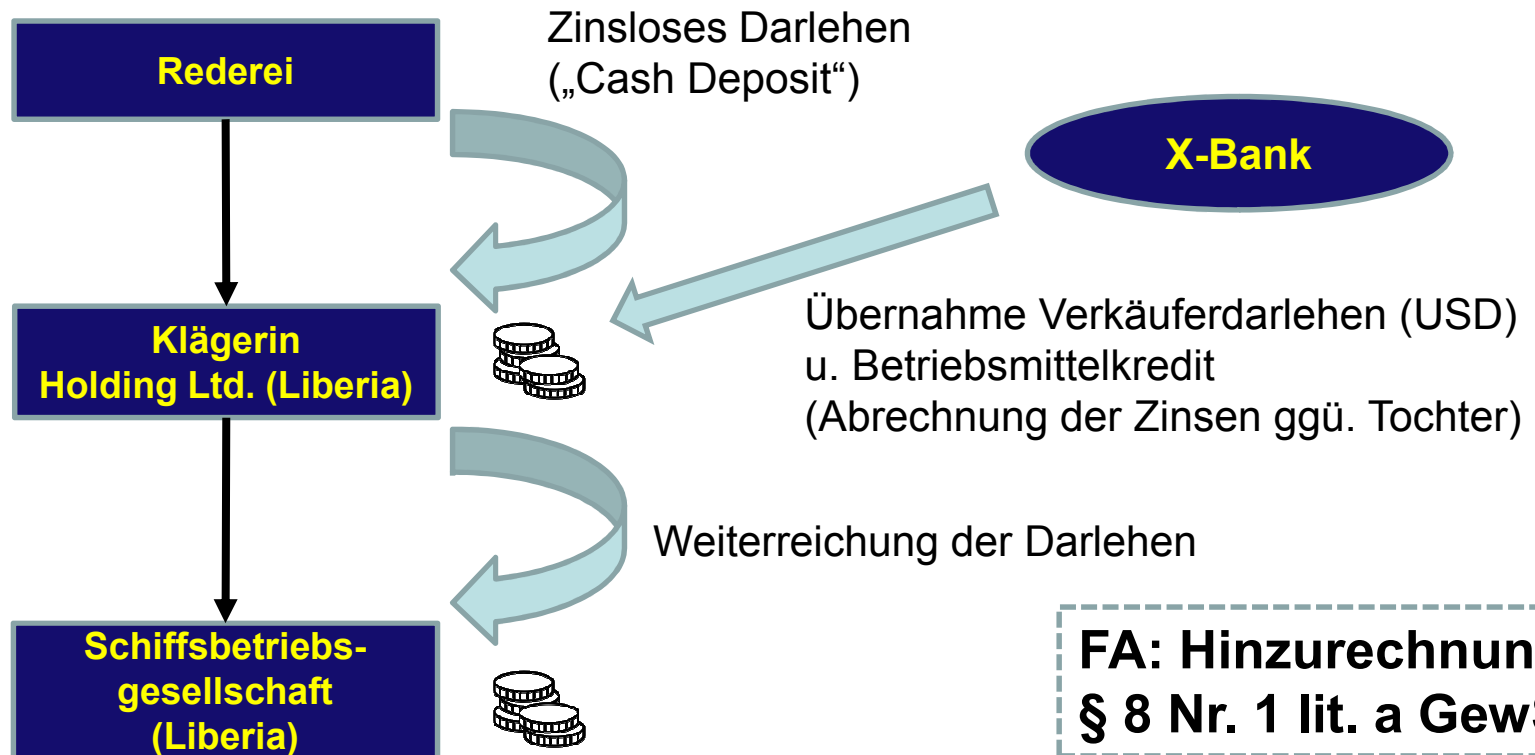
FG München: eigene Vertragspflicht zur Weiterleitung

FG Hamburg: hinzurechnungspflichtig

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51:

Sachverhalt:



BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51:

Besteht der Geschäftszweck eines Unternehmens darin, Darlehen aufzunehmen und an eine Tochtergesellschaft weiterzureichen, handelt es sich auch dann **nicht** um **durchlaufende Kredite**, wenn die Kredite ohne Gewinnaufschlag an die Tochtergesellschaft weitergegeben werden.

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51:

- Im Streitfall keine durchlaufenden Kredite:
 - **Voraussetzungen für durchlaufenden Kredit:**
 - Kreditverwendung zu einem außerhalb des Betriebs des Darlehensnehmers liegenden Zweck; Aufnahme nicht im eigenen, sondern im fremden Interesse
 - Darlehensnehmer bleibt auf vorgeschriebene Weitervermittlung des Kredits und dessen Verwaltung beschränkt
 - Darlehensnehmer erwächst aus Vorgang kein über die bloßen Verwaltungskosten hinausgehender Nutzen

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51:

- Voraussetzungen im Streitfall nicht erfüllt:
 - Zwar wurde Darlehensaufnahme für Tochtergesellschaft offengelegt ...
 - ... Kreditaufnahme erfolgte jedoch **auch im eigenen Interesse der Klägerin** (arg.: USD-Darlehen und Betriebsmittelkredit passiviert; Zinsen als eigener Zinsaufwand geltend gemacht; mit Weiterreichung erfüllte Klägerin ihren Geschäftszweck; Erhöhung des Werts der Anteile an der Tochtergesellschaft)

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51:

- **Keine Saldierung** der Zinsaufwendungen der Klägerin mit den von der Tochtergesellschaft erhaltenen Zinserträgen.
 - Grundsätzlich muss jedes Schuldverhältnis für sich betrachtet werden **(Saldierungsverbot)!**
 - Dies gilt für Schuld- und Habenzinsen selbst dann, wenn ein Guthaben- und ein Darlehenskonto in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, ohne einander nicht denkbar sind und die Darlehensmittel nur zweckgebunden verwendet werden dürfen.
 - Wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt hinter die gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung zurück.

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51:

- (Hier nicht einschlägige) Ausnahmefälle:
 - Mehrere bei einem Kreditgeber unterhaltene Konten und wechselseitig **zwischen zwei Personen** gegebene Darlehen, wenn die Darlehensverhältnisse **gleichartig** sind, **derselben Zweckbestimmung** dienen und regelmäßig **tatsächlich miteinander verrechnet** werden.
 - Bei Darlehensverhältnissen zwischen **verschiedenen Vertragsparteien**: Verrechnung der Zinsaufwendungen nur, wenn mit der empfangenen Leistung eine **unmittelbare Verringerung der Zinslast** beabsichtigt ist.

Fazit:

- Es bedarf zunächst stets der Prüfung, ob überhaupt ein durchlaufender Kredit vorliegt.
- Gewerbesteuerliche Behandlung durchlaufender Kredite weiterhin offen!
 - **FinVerw.:** Hinzurechnung (Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.07.2012, BStBl. 2012 I 654 Rz. 11; arg.: auf das Tatbestandsmerkmal der nicht nur vorübergehenden Stärkung des Betriebskapitals kommt es nicht mehr an; ebenso FG Hamburg vom 15.04.2016, EFG 2016, 1460)
 - **A.A.:** keine Hinzurechnung (*Graw* in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, *GewStG*, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rn. 17; arg.: Objektsteuercharakter der *GewSt*)

Weitergabe von Darlehen **Hinzurechnung**

keine Saldierung von Zinsaufwand mit Zinsertrag
strukturelle Mehrbelastung

keine Konzernklausel bei Konzernumlage mit Finanzierungsanteil

Durchlaufende Darlehen **Hinzurechnung zweifelhaft**

RFH: keine Stärkung des Betriebskapitals,

wenn ohne Gewinnerzielungsabsicht und in fremden Interesse

BFH vom 07.07.2004, BStBl. 2005 II 102

FG Hamburg: kein fremdes Interesse bei gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit

FG München: eigene Vertragspflicht zur Weiterleitung

FG Hamburg: hinzurechnungspflichtig

BFH vom 17.07.2019 – III R 24/16, BStBl. 2020 II 51

Saldierung

Keine Hinzurechnung

bei Erstattungen und Zinsverbilligungszuschüssen

Zinsbegrenzungsvereinbarungen

Leistungskommission

Cash-Pool

BFH vom 11.10.2018 – III R
37/17, BStBl. 2019 II 275

Cash-Pooling

- Zentrales Liquiditätsmanagement im Konzern
- Physisches (echtes) Cash-Pooling \leftrightarrow virtuelles (unechtes) Cash-Pooling
- Weit verbreitet: „Zero-Balancing“
 - Cash-Pool-Teilnehmer (Konzerngesellschaft) führt einen positiven Tagessaldo auf dem Quellkonto an den Cash-Pool-Führer (Konzernober- oder -finanzierungsgesellschaft) ab \rightarrow Ausgleichsforderung des Cash-Pool-Teilnehmers
 - Cash-Pool-Führer gleicht Negativsaldo auf dem Quellkonto des Cash-Pool-Teilnehmers aus \rightarrow Ausgleichsforderung des Cash-Pool-Führers
- Zivilrechtlich: wechselseitige Darlehensverhältnisse

BFH vom 11.10.2018 – III R 37/17, BStBl. 2019 II 275

Sachverhalt:

- T-GmbH gehört zu Konzern mit ausländischer Konzernmutter (M-AG)
- Teilnahme am Cash-Pooling (Rahmenkreditvertrag):
 - M-AG gewährt Rahmenkredit; Darlehens- u. Guthabenzins: 5,5 % p.a.
 - Technische Abwicklung im Wege eines Cash-Management-Systems (ACMS) über ein oder mehrere ACMS-Verrechnungskonten
 - M-AG führte ein oder mehrere Zielkonten bei verschiedenen Kreditinstituten; Tochtergesellschaften führten Quellkonten
 - Saldo der Quellkonten wurde durch das ACMS bankarbeitstäglich auf null gestellt (Guthaben wurden dem Zielkonto der M-AG gutgeschrieben, negative Salden durch Überweisung vom Zielkonto ausgeglichen)

- T-GmbH führte für jedes Quellkonto ein gesondertes Verrechnungskonto, berechnete täglich die Zinsen und buchte diese monatlich saldiert als Aufwand oder Ertrag.
- Jahresabschluss: Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen (Ergebnis: keine Erfassung von Zinsaufwendungen)
- BP: Saldierung gewerbesteuerlich unzulässig; Hinzurechnung auf der Grundlage der Zinsaufwendungen aus dem Cash-Pool

Entscheidung:

- Saldierung der Zinsaufwendungen und Zinserträgen möglich.
- Grundlagen der Hinzurechnung von Schuldentgelten:
 - Jedes Schuldverhältnis ist für sich zu betrachten; keine Zusammenfassung von Schuldverhältnissen (Saldierungsverbot)!
 - Dementsprechend ist die Saldierung von Schuld- und Habenzinsen (selbst bei wirtschaftlichem Zusammenhang) grundsätzlich ausgeschlossen.
 - Wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt hinter bürgerlich-rechtliche Gestaltung zurück!

- **Ausnahmsweise** aber Zusammenfassung mehrerer Verbindlichkeiten, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG widerspräche, diesen Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen.
 - Das gilt für mehrere bei einem Kreditgeber unterhaltene Konten ebenso wie für wechselseitig begebene Darlehen.
 - Einheitliches Darlehensverhältnis, wenn die Konten/Darlehen gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden.
- Für den Cash-Pool gilt im Grundsatz nichts anderes!

- **Streitfall:** Vielzahl von Schuldverhältnissen zwischen T-GmbH und A-AG
 - Physisches Cash-Pooling mit echten Zahlungsströmen zwischen den Quellkonten der T-GmbH und den Zielkonten der M-AG; Zero-Balancing
 - Bankarbeitstägliche Begründung wechselseitiger Gelddarlehen für jedes Quellkonto
- Voraussetzungen für Zusammenfassung erfüllt:
 - Gleichartigkeit: identische Zinssätze und Vertragsbedingungen; hingegen sind unterschiedliche Währungen irrelevant
 - Gleichlaufende Zweckbestimmung: Darlehen als Instrument der Liquiditätsbündelung im Rahmen des Cash-Poolings (Ansprüche zwischen den Cash-Pool-Teilnehmern und der Bank sollten auf „null“ gestellt werden)
 - Tatsächliche Verrechnung: buchmäßige Saldierung zum Jahresende

▪ Folge:

- Hinzurechnung nur insoweit, als nach der bankarbeitstäglichen Verrechnung der Quellkonten ein Schuldsaldo verbleibt (entspricht dem bankarbeitstäglichen Fremdfinanzierungsbedarf der T-GmbH)
- Saldierung:
 - bankarbeitstägliche Zusammenfassung der Schuldverhältnisse zwischen der T-GmbH und der M-AG
 - Fortschreibung und fortlaufende Überprüfung, ob und in welcher Höhe ein Schuldsaldo verbleibt
 - Zins auf ggf. verbleibenden Schuldsaldo ist hinzurechnungsfähig
- Erhaltene Darlehen sind mit einem positiven Gesamtsaldo aus vorangegangenen Darlehensausreichungen zu verrechnen.
- Hingegen entfällt ein negativer Gesamtsaldo nicht rückwirkend durch einen an einem Folgetag entstehenden positiven Saldo.

- **Zurückverweisung an das FG:**
 - Jahres-Saldo zwischen Zinserträgen und Zinsaufwendungen aus Cash-Pooling ist irrelevant!
 - Feststellung erforderlich, ob und ggf. inwieweit sich die auf den verschiedenen Quellkonten vorhandenen Guthaben- und Schuldsalden am jeweiligen Bankarbeitstag gegenseitig ausgeglichen haben und in welcher Höhe die T-GmbH gegenüber der M-AG jeweils einen Schuldsaldo aufwies.

Anmerkungen:

- Cash-Pooling kann Zusammenfassung der Schuldverhältnisse ermöglichen.
- Saldierung aber nur unter folgenden Voraussetzungen:
 - **Gleichartigkeit:** Identität der Zinssätze (regelmäßig wohl nicht der Fall) bzw. der sonstigen Vertragsbedingungen; irrelevant: unterschiedliche Währungen, Einschaltung verschiedener Banken
 - **Zweckidentität:** beim konzernweiten Cash-Pooling anzunehmen
 - **Tatsächlichen Verrechnung:** spätestens am Jahresende (einmalige Verrechnung genügt)

- **Konsequenzen** für die Hinzurechnung:
 - Taggenaue Saldierung der Quellkonten
 - Zins für verbleibenden Schuldsaldo (Anwendung des Sollzinssatzes auf den Negativsaldo) = hinzurechnungsfähiges Entgelt
 - Verzinsungszeitraum? Möglichkeit: Abstellen auf das Bestehen eines negativen Gesamtsaldos (Adrian/Wendland/Fey, DB 2019, 1105)
 - **Kein Forderungssaldo-Rücktrag**: das hinzurechnungsfähige Entgelt kann nicht mit später entstandenen Guthabenzinsen verrechnet werden
 - **Aber Forderungssaldo-Vortrag**: ein positiver Gesamtsaldo der Quellkonten darf mit später entstehendem Fremdfinanzierungsbedarf verrechnet werden

▪ **Beachte:**

- Umfassende Dokumentation der Tagessalden auf den verschiedenen Konten innerhalb des Cash-Pools erforderlich!
- Urteil betrifft nur physischen Cash-Pool; weiterhin offen: virtueller Cash-Pool, Mischformen (fraglich)
- Entscheidung betrifft den Cash-Pool-Teilnehmer, nicht den Cash-Pool-Führer (entsprechende Geltung im Hinblick auf die Konten eines Cash-Pool-Teilnehmers? Bankenprivileg? Organschaft?)

B.1. Finanzierung – Darlehen – Saldierung

Beispiel (nach Adrian/Wendland/Fey, DB 2019, 1105)

T-GmbH (keine ertragsteuerliche Organschaft zum Masterkontoinhaber) führt als Cash-Pool-Teilnehmerin zwei Quellkonten. Der jeweilige Saldo wird bankarbeitstäglich auf null gestellt. Die wechselseitigen Darlehen werden mit demselben Zinssatz verzinst. Die Verrechnung der Zinsaufwendungen und Zinserträge erfolgt am Jahresende. Die Quellkonten weisen an den Bankarbeitstagen 1 bis 4 folgende Guthaben/Fehlbeträge aus:

	Tag 1	Tag 2	Tag 3	Tag 4
Quellkonto 1	- 400	- 700	- 300	0
Quellkonto 2	+ 500	+ 100	+ 700	+ 200
Täglicher Saldo	+ 100	- 600	+ 400	+ 200
Gesamtsaldo	+ 100	- 500	- 100	+ 100
Hinzurechnung?	Nein / Vortrag	Ja / (- 500)	Nein / Kein Rücktrag	Nein / Kein Rücktrag

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. **Hinzurechnungen / Kürzungen**
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. **Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG**
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG:

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 S. 1 GewStG) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet – soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

Nr. 1: Ein Viertel der Summe aus:

lit. a S. 1: Entgelten für Schulden.

*Zu den Entgelten für Schulden rechnen auch **Bauzeitzinsen**, also Zinsen für Fremdkapital, das zur Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgenommen wurde, soweit sich die Zinsen auf den Herstellungszeitraum beziehen.*

Bauzeitzinsen dürfen jedoch aktiviert werden und stellen daher keinen Aufwand mehr dar. Eine Hinzurechnung scheidet aus, BFH vom 10.03.1993 – I R 59/92, BFH/NV 1993, 561.

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG:

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 S. 1 GewStG) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet – soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

Nr. 1: Ein Viertel der Summe aus:

lit. d/e: ein Fünftel/der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen/unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens [...]

Streitfrage: Lassen sich die Erwägungen zu den Bauzeitinsen auf andere aktivierbare Aufwendungen übertragen und unter welchen Bedingungen?

Handelsrechtlicher Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriff

wegen fehlender steuerrechtlicher Definition der Begriffe auch steuerrechtlich maßgeblich, BFH vom 04.07.1990 – GrS 1/89, BStBl. 1990 II 830.

Handelsbücher

Vorschriften für Kaufleute

Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss

Ansatzvorschriften

Bewertungsvorschriften

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

(1) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. [...]

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

- (2) Herstellungskosten** sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung [...] entstehen. **Dazu gehören** die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. [...]
- (3) Zinsen** für Fremdkapital gehören **nicht** zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

Keine Differenzierung zwischen **Anlage-** und **Umlaufvermögen**

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

Pflichtbestandteile:

- Materialkosten
- Fertigungskosten
- Sonderkosten der Fertigung
- angemessene Teile der
 - Materialgemeinkosten
 - Fertigungsgemeinkosten
 - Wertverzehr des Anlagevermögens

Negativabgrenzung:

- Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten

Bewertungswahlrecht:

- Zinsen für Fremdkapital, das zur Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

Pflichtbestandteile

Zwingende Aktivierung der Aufwendungen.

Fertigungseinzel- und der **angemessene Teil der Fertigungsgemeinkosten** sind **bei ihrer Entstehung** zwingend zu aktivieren. Dabei ist unerheblich, ob der Vermögensgegenstand noch vor dem Bilanzstichtag aus dem Unternehmensvermögen ausscheidet oder diesem zum Bilanzstichtag noch zuzurechnen ist.

Hierzu gehören auch **Mieten und Pachten**.

Nicht erfasst sind Zinsen § 255 Abs. 3 S. 1 HGB.

Keine Hinzurechnung kalkulatorischer Kosten.

Bewertungswahlrecht

Wann ist das Wahlrecht auszuüben?

Gegen die unterjährige Wahlrechtsausübung spricht, dass der Gesetzgeber keine Grundsätze laufender ordnungsgemäßer Buchführung aufgestellt hat, sondern der Jahresabschluss Gegenstand der Regelung ist. Zudem besteht handelsrechtlich keine Notwendigkeit der unterjährigen Aktivierung, da diese den Jahresüberschuss des Jahres der Veräußerung nicht betrifft.

Allerdings will der Handelsgesetzgeber keine gewerbsteuerliche Folge auslösen.

Herstellungskosten

Aktivierungspflicht

Bewertungswahlrecht

Abschlussstichtag

unterjährig*)

Abschlussstichtag

unterjährig

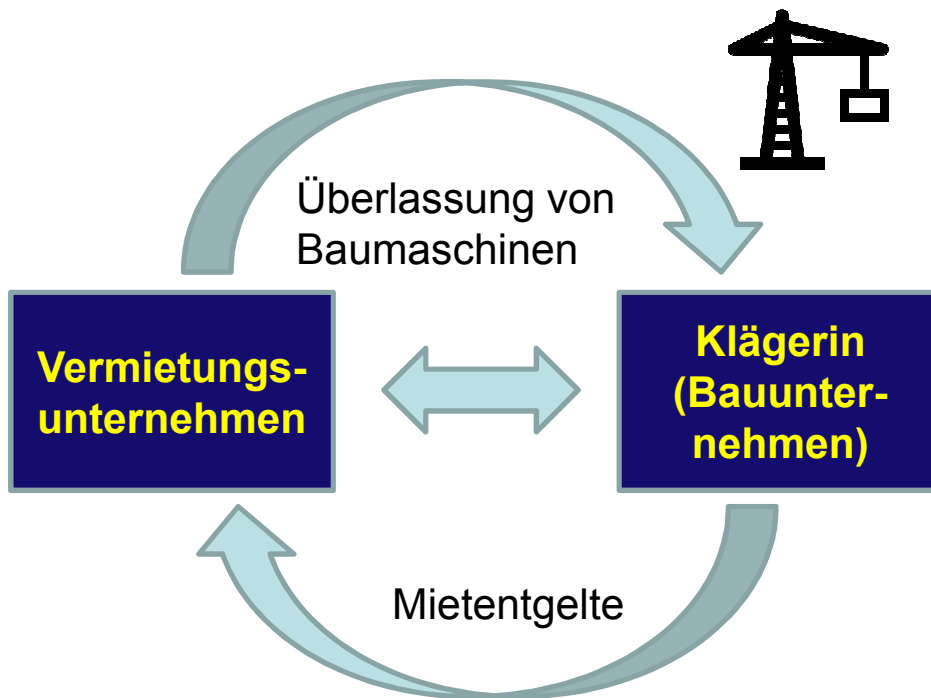
Aufwendungen sind Teil der Herstellungskosten. Sie haben daher keine Auswirkungen auf den Gewinn im Sinne des § 7 S. 1 GewStG. Damit entfällt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG.

*) **a.A.** FG Schleswig-Holstein vom 21.03.2018 – 1 K 243/15, EFG 2018, 1284; aufgehoben durch BFH vom 19.12.2019 – III R 24/18, DStR 2020, 2534

Da eine unterjährige Wahlrechtsausübung nicht zulässig ist, können die Aufwendungen eine Hinzurechnung auslösen. Das sind unterjährige Bauzeitinsen.

BFH vom 19.12.2019 – III R 24/18, DStR 2020, 2534

Sachverhalt:



Mieten/Pachten:	927 T€
davon	
Baustellengemeinkosten:	61 T€
davon	
Baustelleneinzelkosten:	864 T€
davon	
als unfertige Arbeiten aktiviert:	318 T€
davon	
auf unterjährig abgeschlossene Bauvorhaben entfallend:	546 T€

FA: Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. d GewStG (beschränkt auf Zinsen i.H.v. 546 T€)

FG Schleswig-Holstein vom 21.03.2018 – 1 K 243/15, EFG 2018, 1284 [III R 24/18]

Mieten und **Pachten** sind auch im Falle der Aktivierungspflicht als Aufwand auszuweisen. Dieser Aufwand wird durch eine entsprechende Bestandserhöhung kompensiert. Sie verlieren ihren Charakter als Entgelt für die Überlassung von Wirtschaftsgütern nicht.

Wurde das Wirtschaftsgut unterjährig verkauft, egalisiert der Verkaufserlös den Aufwand.

Dieses Verständnis widerspricht § 255 Abs. 2 HGB.

Anders verhält es sich jedoch bei der Aktivierung von **Bauzeitinsen**, diese werden letztlich nicht als Aufwand gezeigt. Vielmehr wird der entsprechende Aufwand im Rahmen der Ausübung des Aktivierungswahlrechtes dem Wirtschaftsgut zugebucht, so dass in der Gewinn- und Verlustrechnung keine Aufwand gezeigt wird.

BFH vom 19.12.2019 – III R 24/18, DStR 2020, 2534

Entscheidung:

- Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 lit. d GewStG sind nicht erfüllt, soweit die Miet-/Pachtzinsen in die Herstellungskosten des Umlaufvermögens einzubeziehen sind.
- Zubehör zu Baustelleneinrichtungen = fiktives Anlagevermögen (arg.: Geschäftsgegenstand des Unternehmens, betriebliche Verhältnisse des Stpfl.; Kurzfristigkeit der Anmietung irrelevant)

- Hinzurechnung nur, „soweit die Miet-/Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“ (Einleitungssatz zu § 8 GewStG)
 - Zinsaufwand muss Betriebsausgaben darstellen, nicht Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes
 - *Bauzeitinsen*: keine Hinzurechnung, soweit in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einbezogen und noch keine AfA oder Teilwert-AfA vorgenommen (BFH vom 10.03.1993 – I R 59/92, BFH/NV 1993, 561; arg.: keine Gewinnminderung)
 - *Bauzeitinsen* werden aber auch in den EZ, in denen gewinnmindernde AfA oder Teilwert-AfA vorgenommen werden, nicht hinzugerechnet (BFH vom 30.04.2003 – I R 19/02, BStBl. 2004 II 192; arg.: mit Ausübung des Aktivierungswahlrechts nach § 255 Abs. 3 S. 2 GewStG) verlieren die Bauzeitinsen ihren ursprünglichen Charakter)

- Im Streitfall:
 - Keine Gewinnminderung durch „Mietzinsen“, da Aufwendungen in Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes umqualifiziert worden sind (Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs).
 - Es ist irrelevant, ob es sich um Herstellungskosten von Anlagevermögen oder von Umlaufvermögen handelt.
 - Ebenso wenig ist von Bedeutung, ob am Bilanzstichtag eine Aktivierung des hergestellten Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens stattgefunden hat; arg.: maßgeblich ist allein der handelsrechtliche Herstellungskosten-Begriff (Umqualifizierung der Mietzinsen in Herstellungskosten)

FG Berlin-Brandenburg vom 08.01.2019 – 6 K 6121/17, EFG 2019, 641.

- Somit im Ergebnis Gleichbehandlung von
 - unterjährig abgeschlossenen Herstellungsvorgängen (fertige Erzeugnisse oder Leistungen) und
 - Herstellungsvorgängen, die sich über den Bilanzstichtag hinweg erstrecken (fertige oder unfertige Erzeugnisse oder Leistungen).

Bauzeitinsen

Keine Hinzurechnung

Aktivierungswahlrecht, § 255 Abs. 3 S. 2 HGB
zum Abschlussstichtag
bei Anlagevermögen **und** Umlaufvermögen
GoB: Zinsaufwand *wird neutralisiert*

keine Hinzurechnung kalkulatorischer Zinsen aus AfA-Beträgen

Problem: Aktivierung von Gemeinkosten Hinzurechnung

GoB: keine Neutralisierung des Zinsaufwandes

Problem: Aktivierung bei Aufwendungen im Sonderbereich?

Mieten und Pachten

Keine Hinzurechnung

Aktivierungspflicht führt schon anfänglich zur Aktivierung,
daher liegt *zu keiner Zeit Aufwand* vor.

Eine Hinzurechnung scheidet aus.

so im Ergebnis auch:

BFH vom 19.12.2019 – III R 24/18, DStR 2020, 2534

a.A. FG Schleswig-Holstein vom 21.03.2018, EFG 2018, 1284

FG Berlin-Brandenburg vom 08.01.2019 – 6 K 6121/17, EFG 2019, 641

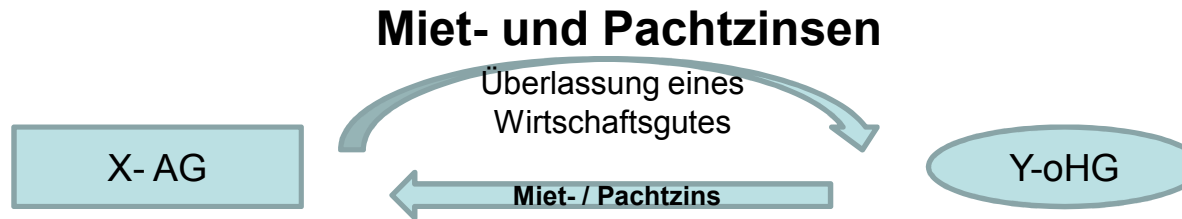
(Revisionszulassung wegen Abweichung von FG S-H)

FG Münster vom 20.07.2018 – 4 K 493/17 G, EFG 2018, 1813

(Revisionszulassung wegen Abweichung von FG S-H)

[Rev. IV R 31/18]

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. **Hinzurechnungen / Kürzungen**
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. **Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG**
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen



§ 8 Nr. 1 lit. d / lit. e GewStG: **Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten)**

Voraussetzungen: Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten)
 zeitweise Überlassung einer Sache / Sachgesamtheit
 bewegliche (lit. d) / unbewegliche (lit. e) Wirtschaftsgüter
 des Anlagevermögens
 die im Eigentum eines anderen stehen

Hinzurechnung: bei beweglichen Wirtschaftsgütern: $20 \% * 25 \% = 5 \%$
 bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (seit 2010):
 $50 \% * 25 \% = 12,5 \%$

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. Ein Viertel der Summe aus
[...]

d) einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen.

²Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nur zur Hälfte vorzunehmen bei

aa) Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden. (Elektrofahrzeuge)

bb) extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, für die sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt, und

cc) Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind,

§ 36 Abs. 4 S. 1 GewStG: § 8 Nr. 1 lit. d S. 2 GewStG ist nur auf Entgelte anzuwenden, die auf Verträgen beruhen, die **nach dem 31. Dezember 2019** abgeschlossen worden sind.

§ 36 Abs. 4 S. 2 GewStG: Abweichend von § 8 Nr. 1 lit. d S. 2 GewStG ist bei Verträgen, die **vor dem 1. Januar 2025** abgeschlossen werden, statt einer **Reichweite** von 80 Kilometern eine Reichweite von **60 Kilometern** ausreichend.

§ 36 Abs. 4 S. 3 GewStG: § 8 Nr. 1 lit. d S. 2 GewStG ist **letztmals** für den Erhebungszeitraum **2030** anzuwenden.

Gemischte Verträge

Baumaschinen

PKW-Nutzung

gemischte Verträge:

**Die H-KG benötigt Paletten für Ihren Warentransport.
Diese unterliegen hohen Hygiene- und Qualitätsanforderungen.**

Bei einem „Systemanbieter S“ bucht sie die Zurverfügungstellung/Bereithaltung

- 1. einer Mindestmenge (6-stellig) besonderer Industriepaletten,**
- 2. die bei Bedarf repariert oder ausgetauscht werden sowie**
- 3. Abhol- und Speditionsleistungen.**

Die Paletten bleiben Eigentum des S.

Der Neupreis einer Palette liegt bei weniger als 30 EUR. Der eigentliche Mietanteil an dem „Gesamtpaket“ liegt unter 10 % der Gesamtkosten.

Wesenskern der vertraglichen Vereinbarung:

- **Miete und Pacht setzen die Nutzungsüberlassung als Hauptleistung voraus.**
- **Ist die Nutzungsüberlassung nur Nebenleistung, liegt keine Miete / Pacht vor.**
- **Ob eine Haupt- oder Nebenleistung ergibt sich aus der Vertragsauslegung.**
- **Hinzuzurechnen ist daher die *bare-boat-charter*,
BFH vom 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. 1976 II 220.**
- **Nicht hinzuzurechnen ist hingegen die *time-charter*, bei der ein ausgerüstetes
Schiff inkl. Besatzung überlassen wird, BFH vom 23.7.1957 – I 50/55 U, BStBl.
1957 III 306. Hier tritt die Nutzungsüberlassung am Wirtschaftsgut Schiff in
den Hintergrund. Es liegt vielmehr eine Dienstleistung sui generis vor.**
- **Vergleichbar hierzu sind sog. *Lohnfahren* und *Employment-Klauseln* in der
Luftfahrt.**

Gleichlautende Ländererlasse vom 02.07.2012, BStBl. 2012 I 654:

Einheitlicher Dienstleistungsvertrag / typenverschmolzen (Tz. 7)

Bestimmung des wirtschaftlichen Schwerpunkt des Vertrages notwendig
Hinzurechnung bei Schwerpunkt der Nutzungsüberlassung

(Maschinenüberlassung mit Bedienpersonal, kurzzeitige Kfz Miete, Hotelzimmer, Berufsbekleidung, Hotelwäsche, Fußmatten)

oder

gemischter Vertrag (Tz. 6) mit Aufteilungsmöglichkeit

Aufteilung soweit möglich bis zum Kern der einzelnen Leistung
Hinzurechnung der Entgelte für Nutzungsüberlassungen
Bestimmung der Entgelte ggfs. im Wege der Schätzung

Gleichlautende Ländererlasse vom 02.07.2012, BStBl. 2012 I 654:

Einheitlicher Dienstleistungsvertrag (Tz. 7)

oder

gemischter Vertrag (Tz. 6) mit/ohne Aufteilungsmöglichkeit

Lösung:

Einheitliche Dienstleistung Tz. 7; keine Aufteilung und keine Hinzurechnung.

Begründung:

Der Schwerpunkt der Leistungspflichten liegt auf den Dienstleistungselementen. Eine Aufteilung scheidet aus. Die Dienstleistungselemente erfüllen keinen Hinzurechnungstatbestand.

Entsprechend bei Mietservice von *Industriebekleidung, Fußmatten u.ä.*

Miete von Baumaschinen mit Personalgestellung („Bediener“). Die A-GmbH aus Köln mietet für eine Baustelle in Rostock LKWs mit Fahrer bei einem dort örtlichen Bauunternehmer. Sie zahlt hierfür 40 € netto pro Stunde.

Alternativ: Anmietung von Bussen/LKWs mit Fahrer.

Hinzurechnung des kalkulatorischen Mietanteil für LKW / Bus?

Gemischter Vertrag mit Aufteilungsmöglichkeit (Rz. 6)

oder

Vertrag „eigener Art“ mit prägendem Dienstleistungselement?

Lösung:

Vorliegend Vertrag eigener Art, bei dem das Dienstleistungselement prägend ist.

Vgl. BFH vom 23.7.1957 – I 50/55 U, BStBl. 1957 III 306 zur time-charter

Fallgruppen der – kurzzeitige – PKW-Nutzung:

1. Kurzzeitige Miete (**bis eine Woche**):

⇒ Keine Hinzurechnung (Tz. 29b) „aus Vereinfachungsgründen“

Vereinfachungsgründe oder prägende Dienstleistungselemente

2. Längere Miete/Leasing (**ab einen Monat**):

⇒ Hinzurechnung

BFH vom 29.11.1972 – I R 178/70, BStBl. 1973 II 148:

Überlassungsdauer von im Durchschnitt einem Monat ist kurzzeitig

3. **Zwischen** einer Woche und einem Monat ?

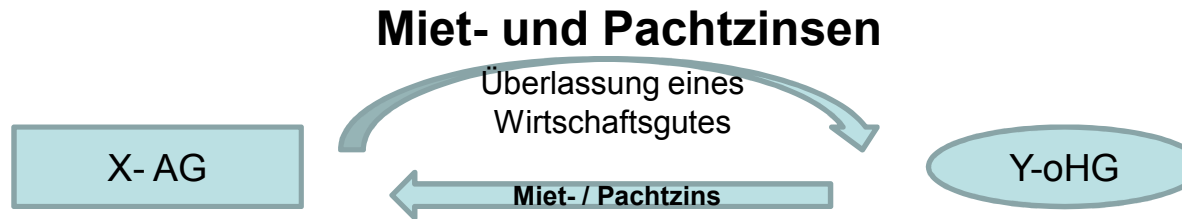
⇒ Einzelfallentscheidung

Reine Nutzungsüberlassung oder andere überwiegende Dienstleistungselemente?

Fallgruppen der – kurzzeitige – PKW-Nutzung:

1. Kurzzeitige Miete (**bis eine Woche**):
 - ⇒ Keine Hinzurechnung (Tz. 29b) „aus Vereinfachungsgründen“
2. Längere Miete/Leasing (**ab einen Monat**):
 - ⇒ Hinzurechnung
3. **Zwischen** einer Woche und einem Monat ?
 - ⇒ Einzelfallentscheidung

**übertragbar auf andere Fallgruppen:
Hotelzimmer während einer Geschäftsreise (ja)
Berufsbekleidung / Transportbehälter / Fußmatten (unklar)**



§ 8 Nr. 1 lit. d / lit. e GewStG: **Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten)**

Voraussetzungen: Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten)
zeitweise Überlassung einer Sache / Sachgesamtheit
bewegliche (lit. d) / unbewegliche (lit. e) Wirtschaftsgüter
des **Anlagevermögens**
die im Eigentum eines anderen stehen

Hinzurechnung: bei beweglichen Wirtschaftsgütern: $20 \% * 25 \% = 5 \%$
bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (seit 2010):
 $50 \% * 25 \% = 12,5 \%$

Gemischte Verträge

Baumaschinen

PKW-Nutzung

Messestände, BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BB 2017, 85

Konzertveranstalter, BFH vom 08.12.2016 – IV R 24/11, BB 2017, 1174

Reisedienstleistungen, BFH vom 22.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51

BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388:

Eine **Durchführungsgesellschaft** für Beteiligungen an Messen mietet aufgrund einer vorherigen Auswahl durch inländischen Unternehmen Messeflächen im Ausland an, um sie diesen zur Verfügung zu stellen. Neben der schlichten Flächenüberlassung erhält der Leistungsempfänger auch technische Unterstützungsleistungen, wie Strom- und Wasseranschluss, Handwerkerleistungen, Unterstützung beim Auf- und Abbau des Messestandes und kann die Infrastruktur der Messe (Infrastruktur des Messegeländes, Werbung für die Messe, Pressarbeit, Sanitäts- und Reinigungsdienst) nutzen. Das Entgelt, das sie berechnet, richtet sich nach der Größe der überlassenen Fläche.

Frage: Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. d GewStG?

BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388:

§ 8 Nr. 1 lit. d GewStG:

Hinzurechnung setzt voraus, dass Nutzungsvertrag im Wesentlichen dem rechtlichen Gehalt eines Miet- / Pachtvertrages entspricht.

Liegt ein dem Miet-/Pachtvertrag im Wesentlichen vergleichbarer Vertrag oder ein Vertrag eigener Art vor?

BFH: Flächenüberlassung steht im Vordergrund; Nebenleistungen sind nicht mietfremd; Zusatzleistungen erfolgen gegen zusätzliches Entgelt und sind daher trennbare Leistungskomponenten.

Literatur: Vertrag eigener Art, da Service- und Dienstleistungselemente prägend.

BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388:

§ 8 Nr. 1 lit. d GewStG:

Hinzurechnung setzt voraus, dass sich das Entgelt auf die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bezieht, die im Eigentum eines anderen stehen.

Fragestellung:

Liegt auch bei lediglich kurzzeitiger Anmietung fiktives Anlagevermögen vor?

Gleichlautende Ländererlasse vom 02.07.2012, Rn. 29:

Die Laufzeit der Miet- und Pachtverträge ist für die grundsätzliche Beurteilung, ob eine Hinzurechnung vorzunehmen ist, ohne Bedeutung. Aus Vereinfachungsgründen wird – nur – bei einer kurzzeitigen Anmietung von Hotelzimmern und bei kurzzeitiger PKW-Miete auf eine Hinzurechnung verzichtet.

BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388:

Das Gewerbesteuerrecht enthält keinen besonderen Begriff des Anlagevermögens (Rn. 18).

Anlagevermögen sind daher nach § 247 Abs. 2 HGB die auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmten Vermögensgegenstände.

Annahme fiktiven Anlagevermögens ist anhand des konkreten Geschäftsgegenstandes des Unternehmens zu ermitteln (Rn. 21).

Eine Zuordnung zum fiktionalen Anlagevermögen scheidet bei Messeständen aus, da **keine Mehrfachverwendung** der Standflächen und des Messestandes vorgesehen ist.

Hinweis: Etwas anderes kann jedoch gelten, wenn die Flächen mehrfach angemietet werden oder das gesamte Messegelände gemietet wird.

BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388:

Im Übrigen widerspricht die Hinzurechnung dem Zweck des Gesetzes.

Besteuert werden soll der Finanzierungsanteil einer Miet- / Pachtzahlung, um letztlich den objektivierten Gewerbeertrag zu besteuern. Das geschieht durch Hinzurechnung der Finanzierungsaufwendungen, um eine finanzierungsneutrale Besteuerung zu ermöglichen.

Das Entgelt für die kurzzeitige Anmietung einer Messefläche enthält jedoch keinen – jedenfalls nennenswerten – Finanzierungsanteil. Eine Hinzurechnung scheidet daher auch aus systematischen Gründen aus.

**Bisher noch keine Reaktion der Finanzverwaltung!
Finanzverwaltung wendet Erlass weiterhin an!**

BFH vom 08.12.2016 – IV R 24/11, FR 2017, 887 wirft die Frage der Verallgemeinerbarkeit der Gründe auf!

Zur Anmietung von Messestellplätzen später noch eingehend zu:

- **FG Düsseldorf vom 29.01.2019** – 10 K 2717/17, EFG 2019, 544 (BFH: III R 15/19): Keine Hinzurechnung des Entgelts für die gelegentliche Anmietung von Messestandflächen (im Streitfall: freie und **alle drei Jahre** neu vorzunehmende Entscheidung, ob eine Teilnahme aus Werbezwecken erfolgt).
- **FG Münster vom 09.06.2020** – 9 K 1816/18, DStRK 2020, 244 (BFH: III B 83/20): Angemietete Messestellplätze weisen nicht die für die Hinzurechnung erforderliche Eigenschaft als fiktives AV auf, wenn der konkrete Geschäftsgegenstand des Unternehmens nicht gebietet, dass es permanent Messestände vorhält, um seiner Tätigkeit wirtschaftlich erfolgreich nachgehen zu können (im Streitfall: Entwicklung, Herstellung u. Vertrieb von Maschinen ausschließlich als **Produktionsunternehmen** ohne eigenen Direktvertrieb).

BFH vom 08.12.2016 – IV R 24/11, BFH/NV 2017, 985 – Konzertveranstalter

Sachverhalt:

- Kl.'in veranstaltet Konzerte und mietet dafür Arenen an.
- Streitjahr:
 - Mietdauer regelmäßig ein Tag, bis zu acht Tage;
 - 13 verschiedene Objekte rund 160 mal angemietet
- FA: Mietzinsen = § 8 Nr. 1 lit. e GewStG

Entscheidung:

- **Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. e GewStG**
- **Voraussetzung:**
 - **fiktive Zuordnung zum Anlagenvermögen des Mieters**
 - **Eigentum des Mieters ist voraussetzungslos zu fingieren (arg.: Sinn/Zweck, Systematik, Entstehungsgeschichte).**
 - **Keine einschränkende Auslegung** dahingehend, dass
 - **vergleichbare Eigentümerbetriebe** bestehen müssen oder
 - eine **Wahlmöglichkeit zwischen Miete und Erwerb** gegeben ist.

- Anlagevermögens nach allgemeinen Grundsätzen:
 - **Zweckbestimmung** des Wirtschaftsgut im Betrieb
 - Berücksichtigung des **Geschäftsgegenstands** und der **betrieblichen Verhältnisse** des Stpfl.
 - Fiktives Anlagevermögen **auch im Fall der kurzfristigen Anmietungen**, selbst stunden- und tageweise (arg.: Rspr. zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F.)
 - Für die Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen ist unerheblich, ob ein Stpfl. mehrmals denselben Gegenstand oder mehrere (mehr oder weniger) vergleichbare Gegenstände anmietet.
 - **Ausnahme:** Stpfl. hätte Wirtschaftsgut nicht ständig für den Betrieb in seinem Betrieb vorhalten müssen
→ Sonderfall der **Durchführungsgesellschaft**

Ungeklärte Fallkonstellationen:

- Anmietung von Räumlichkeiten für
Betriebsversammlungen
Jubiläen
Hauptversammlungen

B.3. Finanzierung – Mieten / Pachten – Reiseveranstalter

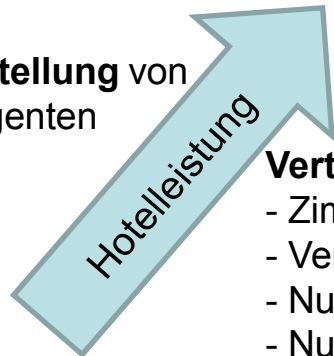
Überlassung von:

- gesamtem Hotel
- bestimmter Zimmer

Zurverfügungstellung von

- Zimmerkontingenten

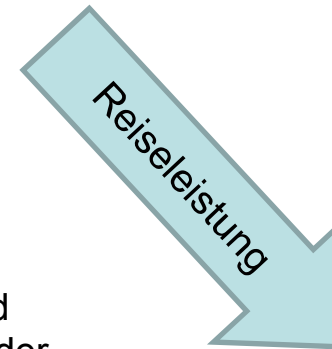
Hotelier



Reiseveranstalter

Vertragliche Nebenleistung

- Zimmerreinigung
- Verpflegung der Gäste
- Nutzung von Sonnenstühlen am Strand
- Nutzung des Charterbusses innerhalb der Hotelanlage
- Teilnahme an Ausflugsangeboten
- Benutzung von Sauna, Swimmingpool, Tennisplatz usw.



Endkunde /
Verbraucher

BFH vom 25.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51:

1. Bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung wird für die Zuordnung eines gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsguts zum AV/UV das **Eigentum** des Mieters oder Pächters **voraussetzungslos fingiert**. Entsprechend ist auch die Dauer des fiktiv angenommenen Eigentums auf die tatsächliche Dauer des jeweiligen Miet- und Pachtverhältnisses zu begrenzen.
2. Die Fiktion des Eigentums bedingt nicht die Annahme, dass die angemieteten oder gepachteten WG nicht lediglich für einen vorübergehenden Zeitraum erworben sein können. Aus der **Fiktion des Eigentums** folgt damit **nicht zwangsläufig die Fiktion von AV**.

BFH vom 25.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51:

3. Die auf Basis des fiktiv angenommenen Eigentums vorzunehmende Zuordnung des WG zum AV oder zum UV muss den **konkreten Geschäftsgegenstand des Unternehmens** berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den **betrieblichen Verhältnissen des Stpfl.** orientieren.

4. Das Geschäftsmodell eines Reiseveranstalters erfordert typischerweise keine langfristige Nutzung der von den Hoteliers überlassenen beweglichen und unbeweglichen WG, sondern eine zeitlich begrenzte Nutzung von WG, deren Produkteigenschaften kurzfristig an sich wandelnde Markterfordernisse angepasst werden können.

BFH vom 25.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51:

Begründung:

- Frage, ob Mietzinsen gezahlt worden sind, bleibt unbeantwortet.
- Wirtschaftsgut würden kein Anlagevermögen darstellen, wenn sie im Eigentum der Klägerin stünden.
 - Abgrenzung Anlagevermögen – Umlaufvermögen erfolgt nach **allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen**.
 - Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Stpfl. stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgut im Betrieb (Wille des Stpfl.; objektive Merkmale).
 - Berücksichtigung des **Geschäftsgegenstands des Unternehmens** / weitestgehende Orientierung an den **betrieblichen Verhältnissen des Stpfl.**

- **Frage:** Setzt der Geschäftszweck das Vorhandensein solcher Wirtschaftsgut voraus? **Kontrollfrage:** Lässt sich die Tätigkeit – das Eigentum des Stpfl. an dem Wirtschaftsgut unterstellt – wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben, wenn das Eigentum langfristig erworben wird?
- **Kurzfristige Anmietung** steht Anlagevermögens-Eigenschaft nicht entgegen; Stpfl. muss Wirtschaftsgut aber ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigen (z.B. Container zur Weitervermietung, Bestuhlung / Beschallungsanlage zur Nutzung in Sälen / Stadien)
- Maßgebend sind die tatsächlichen betrieblichen Verhältnisse, keine Fiktion über Art und Weise des Gebrauchs.

B.3. Finanzierung – Mieten / Pachten – Reiseveranstalter

- Im Streitfall: FG hat Unternehmensgegenstand bzw. betriebliche Verhältnisse der Klägerin nicht ausreichend berücksichtigt:
 - Klägerin vertreibt das Produkt „Pauschalreise“
 - Konkrete Verhältnisse im Betrieb dürfen nicht außer Betracht bleiben; hier: Dauer der Zimmerüberlassung (begrenzt Dauer des fiktiven Eigentums)
 - Ein *nur für wenige Tage im Jahr* im fiktiven Eigentum des Stpfl. stehendes Wirtschaftsgut „schlummert“ nicht ganzjährig latent im Anlagevermögen!

Ja, bei kurzzeitiger Anmietung von Hotelzimmern.
Nein, bei Anmietung von Hotelanlagen für eine gesamte Saison
Nein, bei Anmietung von Hotelanlagen über eine Saison hinaus

B.3. Finanzierung – Mieten / Pachten – Reiseveranstalter

- Im Streitfall: FG hat Unternehmensgegenstand bzw. betriebliche Verhältnisse der Klägerin nicht ausreichend berücksichtigt:
 - Klägerin vertreibt das Produkt „Pauschalreise“
 - Konkrete Verhältnisse im Betrieb dürfen nicht außer Betracht bleiben; hier: Dauer der Zimmerüberlassung (begrenzt Dauer des fiktiven Eigentums)
 - Ein *nur für wenige Tage im Jahr* im fiktiven Eigentum des Stpfl. stehendes Wirtschaftsgut „schlummert“ nicht ganzjährig latent im Anlagevermögen!
 - Keine Fiktion des Tatbestandsmerkmals „Anlagevermögen“
 - Zeitlich begrenztes fiktives Eigentum an Hotelzimmern / -einrichtungen fließt als Teilprodukt in das Produktbündel „Pauschalreise“ ein und verbraucht sich
 - Wirtschaftlich sinnvolle **Ausübung der Tätigkeit** des Reiseveranstalters erfordert **nicht den langfristigen Erwerb** des Eigentums an Hotelzimmern / -einrichtungen.

**Möglicherweise doch, um den Marktzutritt von Konkurrenten zu verhindern.
Reiseveranstalter sind keine Buchungsplattformen!**

- Im Streitfall: FG hat Unternehmensgegenstand bzw. betriebliche Verhältnisse der Klägerin nicht ausreichend berücksichtigt:
 - Klägerin vertreibt das Produkt „Pauschalreise“
 - Konkrete Verhältnisse im Betrieb dürfen nicht außer Betracht bleiben; hier: Dauer der Zimmerüberlassung (begrenzt Dauer des fiktiven Eigentums)
 - Ein *nur für wenige Tage im Jahr* im fiktiven Eigentum des Stpfl. stehendes Wirtschaftsgut „schlummert“ nicht ganzjährig latent im Anlagevermögen!
 - Keine Fiktion des Tatbestandsmerkmals „Anlagevermögen“
 - Zeitlich begrenztes fiktives Eigentum an Hotelzimmern / -einrichtungen fließt als Teilprodukt in das Produktbündel „Pauschalreise“ ein und verbraucht sich
 - Wirtschaftlich sinnvolle **Ausübung der Tätigkeit** des Reiseveranstalters erfordert **nicht den langfristigen Erwerb** des Eigentums an Hotelzimmern / -einrichtungen.
 - „Durchleitungsargument“ (vgl. BFH zur Weitervermietung von Einzelhandelsimmobilien) zieht im Streitfall nicht.

- Kein Widerspruch zu den BFH-Entscheidungen zur **Messedurchführungsgesellschaft** (kein dauerhaftes Vorhalten der Ausstellungsfläche, vielmehr Abhängigkeit vom kundenseitigen Bedarf) sowie zum **Konzertveranstalter** (ständige Verfügbarkeit von Veranstaltungsimmobilien notwendig)
- Ergebnis entspricht Grundgedanken der Hinzurechnungsvorschriften (objektivierter Gewerbeertrag); Entgelte haben keine Finanzierungsfunktion
- Keine Ausweitung der Hinzurechnung durch die Gesetzesänderung

BFH vom 25.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51:

Beachte:

Das Verfahren III R 74/18 (Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 24.09.2018 – 3 K 2728/16, EFG 2018, 1816 mit Anm. *Graw*) hat sich durch Rücknahme der Revision seitens der FinVerw. erledigt!

Gemischte Verträge

Baumaschinen

PKW-Nutzung

Messestände, BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, BB 2017, 85

Konzertveranstalter, BFH vom 08.12.2016 – IV R 24/11, BB 2017, 1174

Reisedienstleistungen, BFH vom 22.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51

Parkplatzmiete

Messestände, FG Düsseldorf vom 29.01.2019 – 10 K 2717/17 G, Zerl EFG 2019, 544 [III R15/19]

Messestände, FG Münster vom 09.06.2020 – 9 K 1816/18, DB 2020, 15

Außendienstmitarbeiter nutzen an Flughäfen und Bahnhöfen Parkplätze während betrieblicher Reisen. Die Nutzungsdauer beträgt regelmäßig rund eine Woche. Die Anmietung und Nutzung erfolgt individuell durch den Außendienstmitarbeiter auf öffentlichen Parkflächen. Es besteht kein Anrecht auf eine bestimmte Fläche.

Lösung:

Vom Wortlaut her müsste eigentlich eine Hinzurechnung erfolgen, da Flächenüberlassung.

Aber eigentlich –nicht hinzurechnungspflichtige– Reisekosten.

Im Lichte der Rechtsprechung des BFH unter III R 22/16 aber wohl kein fiktives Anlagevermögen, da für den eigentlichen Unternehmenszweck nicht notwendige Abstellfläche.

**FG Düsseldorf vom 29.01.2019 – 10 K 2717/17 G, Zerl, EFG 2019, 554
(BFH: III R 15/19)**

Sachverhalt:

- Unternehmensgegenstand der Klägerin: Produktion von Anlagen für die Montage an Privathäusern
- Teilnahme an einer alle drei Jahre stattfindenden Messe; keine Teilnahme an weiteren Messen
- BP: Hinzurechnung der Messekosten nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG

Entscheidung:

- Keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG mangels fiktiven Anlagevermögen!
- Maßgebend: Geschäftsgegenstand des Unternehmens, betriebliche Verhältnisse des Stpfl.
- Im Streitfall:
 - **Geschäftsgegenstand** der Klägerin erforderte es nicht, an Messen teilzunehmen, vielmehr war dies die freie und alle drei Jahre neu vorzunehmende Entscheidung der Klägerin
 - Da die Messe nur alle drei Jahre stattfindet, kann ausgeschlossen werden, dass die Klägerin nur dort neue Kunden gewinnt.

Abgrenzung:

- BFH-Entscheidung zur „Messedurchführungsgesellschaft“ (Urteil vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388) steht dem nicht entgegen (keine Hinzurechnung im Wege des Umkehrschlusses)
- Streitfall deutlich anders gelagert als Konzertveranstalter-Fall (BFH vom 08.12.2016 – IV R 24/11, BFH/NV 2017, 985)
- Streitfall ähnelt der Anmietung von Hotelzimmern (auch nach Auffassung der FinVerw. keine Hinzurechnung bei kurzfristiger Hotelnutzung)

Anmerkungen:

- Zustimmend etwa *Schimmele/Müller*, DStR 2019, 1673 und *Rode*, DB 2019, 876
- Kritisch zum Kriterium „Produktionsunternehmen vs. Vertriebsunternehmen“ *Graw*, jurisPR-SteuerR 17/2019 Anm. 4

**FG Münster vom 29.06.2020 – 9 K 1816/18, GmbHR 2020, 1151
(BFH: III B 83/20)**

Sachverhalt:

- Unternehmensgegenstand der Klägerin: Entwicklung, Herstellung und Vertrieb von landwirtschaftlichen Maschinen; kein Direktvertrieb, sondern Verkauf durch stehendes Händlernetz
- Anmietung von Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten auf turnusmäßig stattfindenden Messen
- BP: Hinzurechnung des Aufwands nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG

Entscheidung:

- Keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG mangels fiktiven Anlagevermögen!
- Maßgebend: Geschäftsgegenstand des Unternehmens, betriebliche Verhältnisse des Stpfl.
- Im Streitfall: Geschäftsgegenstand der Klägerin gebietet es nicht, dass sie permanent Messestände vorhält, um ihrer Tätigkeit wirtschaftlich erfolgreich nachgehen zu können.

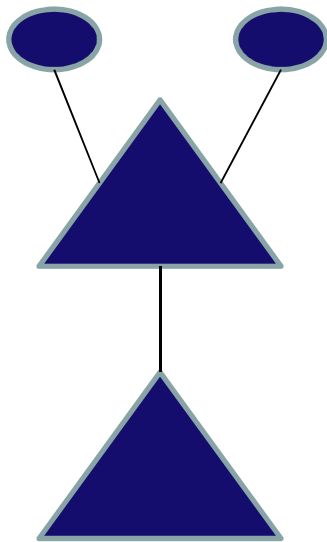
- Arg.:
 - Ausschließlich Produktionsunternehmen, kein Direktvertrieb, daher Messebesuche nicht notwendig
 - Vertrieb durch stehendes Händlernetz, dessen Mitglieder z.T. ebenfalls auf den Messen ausstellen
 - Vorbringen der Klägerin: Entscheidung über Teilnahme jährlich neu getroffen; Trend ging weg von großen Messen hin zu regionalen Veranstaltungen; Teilnahme z.T. nur auf Kundenwunsch – Kunden waren die eigenen Vertriebspartner! Aus welchen wirtschaftlichen Erwägungen der Steuerpflichtige an den Messen letztlich teilnahm ist dem Sachverhalt nicht zu entnehmen.

- Arg.:
 - Vergleichbarkeit mit FG Düsseldorf vom 29.01.2019 – 10 K 2717/17 G, Zerl, EFG 2019, 544 – Ein Vergleich der Sachverhalte, die den beiden Entscheidungen zu Grunde gelegen hat lässt daran jedoch Zweifel aufkommen.
 - Streitfall deutlich anders gelagert als Konzertveranstalter-Fall (BFH vom 08.12.2016 – IV R 24/11, BFH/NV 2017, 985)
 - Annahme fiktiven AV liegt noch ferner als im Reiseveranstalter-Fall (BFH vom 25.07.2019 – III R 22/16, BStBl. 2020 II 51)

Anmerkungen:

- Zustimmend *Schimmele/Müller*, GmbHR 2020, 1151, zugleich aber mit der Einschränkung, dass bei Vertriebsunternehmen nicht zwingend von einer Hinzurechnung auszugehen sei (beachte: Werbung über Internet und Social Media, COVID-19-Krise!)

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - I. Veräußerungsvorgänge
 - II. Ausschüttungen
 - III. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - I. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - II. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - III. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. **Exkurs: Sachliche Steuerpflicht – Abfärbung**
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - I. Bei Kapitalgesellschaften
 - II. Bei Personengesellschaften
 - III. Bei Umwandlungen



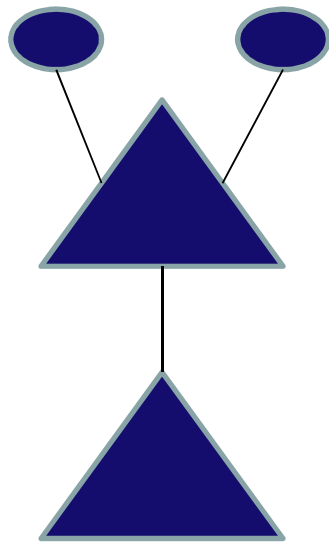
§ 15 Abs. 2 EStG (+)

An einer Personengesellschaft sind ausschließlich natürliche Personen beteiligt. Die Personengesellschaft ist selbst nicht gewerblich tätig. Sie erzielt keine gewerblichen Einkünfte und unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

Beteiligt sich diese Personengesellschaft an einer Personengesellschaft, die **gewerbliche Einkünfte erzielt**, kommt es nach

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2. EStG zur sog. **Aufwärtsabfärbung**.

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:



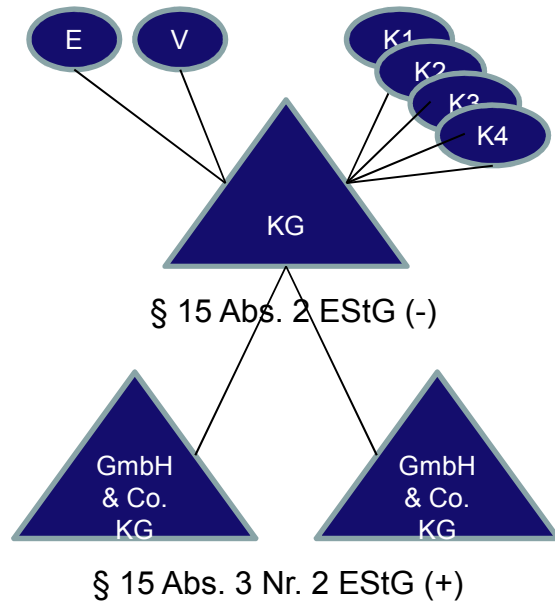
§ 15 Abs. 2 EStG (+)

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ist in **einkommensteuerrechtlicher Hinsicht** auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, **verfassungsgemäß**.

2. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist **verfassungskonform** dahin **auszulegen**, dass ein gewerbliches Unternehmen i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der GewSt unterliegender Gewerbebetrieb gilt.

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:

Sachverhalt:



FA:

Umqualifikation gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG

Kommanditbeteiligungen wurden von V unentgeltlich auf die KG übertragen. Zu diesem Zeitpunkt befanden sich die Gesellschaften bereits in Liquidation.

BFH:

Feststellung über Art und Höhe der Einkünfte ist nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO bindend.

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:

Entscheidung:

- § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Rspr. des BFH (keine Abfärbung durch Beteiligungseinkünfte).

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:

▪ **GewSt:**

- § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führt dazu, dass auch an sich nicht gewerbliche Einkünfte mit GewSt belastet werden.
→ Schlechterstellung der PersGes. ggü. dem Einzelunternehmer

- BVerfG zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 **Alt. 1** EStG: Ungleichbehandlung gerechtfertigt:
 - Vereinfachung der Einkünfteermittlung und Erhaltung der Substanz der GewSt als legitime Gesetzeszwecke
 - Typisierung ist verhältnismäßig (arg.: Möglichkeit gesellschaftsrechtlicher Ausweichgestaltungen, Steuerermäßigung gem. § 35 EStG)

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:

- Dies gilt für § 15 Abs. 3 Nr. 1 **Alt. 2** EStG nicht:
 - Schutz des GewSt-Aufkommens kein legitimer Zweck (im Hinblick auf § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG besteht keine Gefahr, dass gewerbliche Einkünfte der GewSt entzogen werden)
 - Keine Rechtfertigung allein durch Vereinfachungsgründe (Einkünfte werden bei Untergesellschaft ermittelt und zugerechnet)
 - Bestehen von Ausweichmöglichkeiten (Gründung einer Schwester-PersGes.) reicht – ohne legitime Gründe (s.o.) – nicht!
- Ergebnis: **Verfassungskonforme Auslegung** des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, d.h. **gewerbliches Unternehmen i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG gilt nicht als der GewSt unterliegender Gewerbebetrieb**

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:

Anmerkung:

- **Beachte vergleichbare Fallgestaltungen** (gewerbliche Einkünfte, die bei der ESt als gewerblich gelten, aber nicht der GewSt unterliegen):
 - Im Fall des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG umfasst GewSt-Freiheit der gewerblichen Tätigkeit auch die Tätigkeit, die ohne Abfärbung nicht gewerblich wäre (BFH vom 30.08.2001 – IV R 43/00, BStBl. 2002 II 152).
 - Bei Betriebsaufspaltung erstreckt sich GewSt-Befreiung der Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft (BFH vom 20.08.2015 – IV R 26/13, BStBl. 2016 II 408).
 - Bagatellgrenze bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG: 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse bzw. € 24.500 (BFH vom 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl. 2015 II 996).
 - Negative Einkünfte führen nicht zur Abfärbung (BFH vom 12.04.2018 – IV R 5/15, FR 2018, 959).

▪ ESt:

- Ungleichbehandlung liegt zwar ebenso vor ...
- ... dafür besteht aber eine sachliche Rechtfertigung:
 - Zweck der Vorschrift: Erleichterung der Einkünfteermittlung (Konzentration auf eine Einkunftsart)
 - Regelung ist verhältnismäßig
 - ✓ Typisierung fügt sich ins Regelungssystem von ESt/KSt ein (§ 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 23 Abs. 2, § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG)
 - ✓ Nachteile für PersGes./Gesellschafter stehen in vertretbarem Verhältnis zum Regelungsziel (Vereinfachung): keine GewSt-Belastung (s.o.); zwar Verstrickung der WG und ggf. höhere Steuerbelastung, aber auch Vorteile im Hinblick auf Gewerblichkeit (Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten, TW-AfA, §§ 6b, 7g EStG; ErbSt)
 - ✓ Ausweichmöglichkeiten → Wahlmöglichkeit!

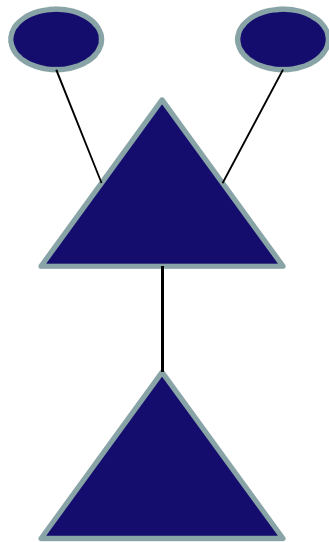
- Ergebnis: § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ist auch ohne Einführung einer Bagatellgrenze **verfassungsgemäß**.

BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DStR 2019, 1630:

Anmerkung:

- Differenzierung zwischen ESt und GewSt bei der Aufwärtsabfärbung!
- Damit weitere Verkomplizierung der ohnehin schwer anwendbaren Fiktionen der Gewerblichkeit (*Weiss*, DB 2020, 2316, 2319)

Gleichlautende Ländereklasse vom 01.10.2020, BStBl. 2020 I 1032



§ 15 Abs. 2 EStG (+)

Gegenstand des Verfahrens war, ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft auch ohne Anwendung einer Bagatellgrenze zur Umqualifizierung der übrigen Einkünfte bei der Obergesellschaft führt.

Die gewerbesteuerliche Thematik im Leitsatz 2 war nicht Gegenstand des Verfahrens.

Das Urteil wird daher nicht allgemein angewendet.

Ergänzende Anmerkungen zur Seitwärtsabfärbung

BFH vom 12.04.2018 – IV R 5/15, FR 2018, 959:

- Negative Erträge aus gewerblicher Betätigung können die Rechtsfolge der Seitwärtsabfärbung nicht auslösen.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG i. d. F. „JStG 2019“:

- Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit
- 1. einer [...] Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt [...]
- „Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 positiv oder negativ sind.“

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - I. Veräußerungsvorgänge
 - II. Ausschüttungen
 - III. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - I. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - II. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - III. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste**
- E. Gewerbeverluste
 - I. Bei Kapitalgesellschaften
 - II. Bei Personengesellschaften
 - III. Bei Umwandlungen

D. Beteiligung der Kommunen an der Außenprüfung

Die Kommunen sind durch das Finanzverwaltungsgesetz (§ 21 Abs. 3 FVG) zur Beteiligung an Betriebsprüfungen durch die Finanzämter berechtigt. Sie haben allerdings nur ein Teilnahme- und kein aktives Prüfungsrecht !

Von diesem Teilnahmerecht machen immer mehr Kommunen bundesweit Gebrauch. So haben in NRW bspw. Münster, Duisburg, Essen, Köln und Bonn entsprechendes Personal. Aber auch kleinere Kommunen/Städte setzen vermehrt auf derartige Prüfdienste. Zumeist handelt es sich hierbei um frühere Beschäftigte der Landes-Finanzverwaltung, die ihren Dienstherrn gewechselt haben.

In der Praxis übernehmen Kommunalbedienstete jedoch spezifische gewerbesteuerliche Fragestellungen in arbeitsteiliger Zusammenarbeit mit den Prüfungspersonen der Finanzverwaltung.

Auch die Kommunalprüfer unterliegen dem Steuergeheimnis nach § 30 AO und werden im Rahmen der Prüfungsanordnung benannt. Die Anordnung des Gemeindebediensteten ist ein separater, anfechtbarer Verwaltungsakt.

Rechtliche Grundlagen:

§ 21 FVG

(1) und (2): **Informationsrecht** der Länder u. **Teilnahmerecht an Außenprüfung** im Fall der Bundesverwaltung/Ertragshoheit der Länder

(3) Die in den Abs. 1 und 2 genannten Rechte stehen den **Gemeinden** hinsichtlich der **Realsteuern** insoweit zu, als diese von den LFinBeh verwaltet werden. *Die Gemeinden sind jedoch abweichend von Abs. 2 nur dann berechtigt, durch Gemeindebedienstete an Ap bei Stpfl. teilzunehmen, wenn diese in der Gemeinde eine Betriebsstätte unterhalten oder Grundbesitz haben und die Ap im Gemeindebezirk erfolgen.*

(...)

§ 196 AO

Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang der Außenprüfung in einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung mit Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356 AO).

§ 197 AO

(1) Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer sind dem Steuerpflichtigen, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll, angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt zu geben, wenn der Prüfungszweck dadurch nicht gefährdet wird. (...)

(...)

Bisherige Auffassung:

- Grundsatzurteil BVerwG vom 27.01.1995 – 8 C 30/92, BStBl. 1995 II 522:
 - Weder § 21 Abs. 3 FVG noch §§ 195 ff. AO ermächtigen die Gemeinde zum Erlass der Teilnahmeanordnung, d.h. **Gemeinde hat kein eigenes Anordnungsrecht.**
 - Teilnahmerecht der Gemeinde wird im Rahmen der **Prüfungsanordnung des FA** entsprechend § 197 AO durch Mitteilung von Namen und Zeit gegenüber dem Stpfl. verwirklicht.
- Gl.A. FG Düsseldorf vom 18.11.1983 – XV 243/83 A, EFG 1984, 338; Tipke/Kruse-Krumm, AO/FGO, § 21 FVG Rn. 2 u.a.
- **war bisher über 20 Jahre völlig unstreitig**

FG Düsseldorf vom 17.01.2017 – 10 V 3186/16, EFG 2017, 543 (10. Senat)

- Prüfungsanordnung für VZ 2011 bis 2014 (Feststellung, USt, GewSt) vom 23.08.2016
- Stadt A, Fachbereich Steuern/Grundbesitzabgaben, teilte dem FA mit Schreiben vom 06.09.2016 mit, dass B als Bediensteter der Stadt beabsichtige, an der Betriebsprüfung teilzunehmen und bat, die erforderliche Teilnahmeanordnung zu erlassen.
- Finanzamt teilte der Steuerpflichtige mit Verfügung vom 06.09.2016 mit, dass die Stadt A von ihrem Recht auf Teilnahme an der Außenprüfung nach § 21 Abs. 3 FVG Gebrauch mache und B der vorgesehene Teilnehmer sei.
- Dagegen Einspruch und AdV-Antrag (Begründung: Konkurrenzsituation; keine „formalen“ Einwände). Das geprüfte Unternehmen war u.a. im Bausektor tätig und trat sowohl als Verkäufer wie auch als Käufer gegenüber der Stadt im Hinblick auf Grundstücke auf.

Entscheidung des FG im AdV-Verfahren :

- Rechtmäßigkeit der Teilnahmeanordnung ist ernstlich zweifelhaft.
- Teilnahme- und Informationsrecht der **Gemeinde** nach § 21 Abs. 3 FVG
- Geltendmachung dieses Rechts kann nicht auf andere Hoheitsträger übertragen werden; keine Kompetenz des **FA**; arg.:
 - Eine § 196 AO vergleichbare Kompetenznorm für die Anordnung des Teilnahmerechts fehlt.
 - § 21 FVG ist eine bloße Organisationsnorm.
 - Keine entsprechende Anwendung der §§ 196, 197 AO (arg.: belastender VA)

Entscheidung des BFH

BFH vom 04.05.2017 – IV B 10/17 im Beschwerdeverfahren:

Das Recht der Gemeinde ist nicht dazu da, um ihr einen Vorteil bei einer wirtschaftlichen Betätigung zu verschaffen. Es ist so einzugrenzen, dass keine Kenntnisse offenbart werden, die für die wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde von Bedeutung sein können.

Summarisches Verfahren beim BFH: zur eigentlichen Streit-Frage der Befugnis der Landes-FV nahm der BFH keine Stellung. Er beschränkte sich im summarischen Verfahren ausschließlich auf den Gesichtspunkt der drohenden Verletzung des Steuergeheimnisses durch den Bediensteten der Stadt und lehnte dementsprechend die Beteiligung ab.

Letztendlich erfolgte keine Klärung im Hauptsacheverfahren, da sich das Verfahren –auf Grund einer Insolvenz der Klägerin– erledigte.

weitere Verfahren:

- **FG Düsseldorf (1. Senat), anderer Fall: Sachverhaltsschilderung**
- Urteil vom 19.01.2018 – 1 K 2190/17 AO, NWB OAAAG-79705 hat die Sichtweise der Finanzverwaltung voll gestützt. Die §§ 196, 197 AO und § 21 Abs. 3 FVG sind eine ausreichende Grundlage für die Teilnahmeanordnung des Gemeindebediensteten. Fall betraf den „Normalfall“ eines Über/Unterordnungsverhältnisses ohne Konkurrenz zwischen Gemeinde und Unternehmen in privatwirtschaftlicher Hinsicht.
- Siehe auch Besprechung in EFG 2018, 609-613
- Revision von Seiten der Kläger zum **BFH, Az.: III R 9/18**: Grundsätzliche Rechtsfrage gilt es zu klären: **Wer darf/muss den Gemeindebediensteten anordnen ? Die Gemeinde oder die Landes-FV?**

BFH vom 25.01.2020 – III R 9/18, BStBl. 2020 II 436:

1. Die Gemeinden sind nicht dazu ermächtigt, gegenüber Gewerbesteuerpflichtigen die Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung des Finanzamt anzuordnen (Anschluss an BVerwG).
2. Das Finanzamt räumt im Rahmen seiner Anordnung der Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO i.V.m. § 21 Abs. 3 FVG der Gemeinde ihr Recht zur Teilnahme an dieser Außenprüfung ein.
3. Da es sich bei der Regelung des Rechts auf Teilnahme an der Außenprüfung um einen gegenüber dem Stpfl. eigenständigen VA handelt, kann der Stpfl. im Rahmen der Anfechtung dieser Anordnung alle Einwendungen geltend machen.
4. Die Finanzbehörde muss zur Wahrung des Steuergeheimnisses im Einzelnen sorgfältig prüfen, ob die Offenbarung bestimmter Informationen der Durchführung des Verfahrens dient und verhältnismäßig ist.

D. Beteiligung der Kommunen an der Außenprüfung

- Finanzverwaltung orientiert sich in der Praxis an dem **Erlass des FM NRW vom 20.06.1996, S 0403-7-V C 5, DB 1996 S. 1446**
- Siehe zu einzelnen Praxisfragen: Die Steuerwarte 2015, S. 71 ff.
- **Was darf der Gemeindebedienstete überhaupt ?**
 - Betretungsrecht der Betriebsgrundstücke; abgeleitet aus dem Betretungsrecht des Betriebsprüfers
 - Informations- und Auskunftsrecht gegenüber dem Betriebsprüfer
 - nicht direkt gegenüber der Firma/dem Berater!
 - Anfragen sollten darum immer über den Betriebsprüfer laufen
 - Teilnahmerecht an der Schlussbesprechung nur im Bezug auf die Gewerbesteuer

- **Was muss der Betriebsprüfer des FA beachten?**
 - Zuziehung nur zur Prüfung der GewSt
 - Das FA erlässt die Prüfungsanordnung mit der Benennung des Gemeindebediensteten
 - Bei Einwendungen dagegen führt das FA das Rechtsbehelfsverfahren
 - In der Bp: Keine Überlassung anderer Unterlagen/Sachverhaltserkenntnisse, die keine „Realsteuerrelevanz“ haben. Problematik: Bilanzakten des FA
 - Keine Hinzuziehung des Gemeindebediensteten in folgenden Fällen:
 - Konkurrenzfälle zwischen Gemeinde und geprüften Unternehmen
 - Wesentliche wirtschaftliche Beziehungen zwischen Gemeinde und geprüfem Unternehmen
 - Wenn von vorneherein ersichtlich ist, dass die Gemeinde bzw. der Gemeindebedienstete das Steuergeheimnis nicht wahrt. Davon ist aber prima facie laut BFH nicht auszugehen.

- **Problematik der sog. Abgrenzungsprüfungen**
- Was ist das ?
- Verwaltungsansicht/AdV-Beschluss des FG Köln (n.v.)
- Ihre Fragen zu Rechten und Pflichten der Gemeindebediensteten

Hinweis auf FM-Erlass vom 20.06.1996, DB 1996, S. 1446 f. und Urteil des BVerwG vom 27.01.1995, Az.: 8 C 30.92 sowie Urteil des BFH vom 23.01.2020, III R 9/18, BStBl. 2020 II 436

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. **Gewerbeverluste**
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

Thomas Schöneborn

Grundsatz bei allen Rechtsformen:

Der maßgebende Gewerbeertrag (nicht der ertragsteuerliche Gewinn) wird um **Fehlbeträge** gekürzt, die sich bei Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für **vorangegangene** Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit Fehlbeträge **nicht** bei Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind, § 10a S. 1 GewStG.

Der **Abzug** gilt uneingeschränkt **nur** bis zum Betrag von **€ 1 Mio.**

Übersteigt der Verlust den Betrag von € 1 Mio., ist er im gleichen Erhebungszeitraum insoweit nur bis zu 60 % des € 1 Mio. übersteigenden Gewerbeertrags verrechenbar (§ 10a S. 2 GewStG; **sog. Mindestbesteuerung**).

Ein verbleibender Verlustvortrag ist zeitlich **unbeschränkt vortragsfähig**.

Ein Verlustrücktrag ist zum Schutz der kommunalen Haushalte **nicht möglich**.

Ein verbleibender Verlustvortrag ist gesondert festzustellen (§ 10a S. 6 GewStG).

Mindestbesteuerung (§ 10a S. 2 GewStG) und definitiver Wegfall von Verlusten:

Beispielsfall: GmbH & Co. KG hat gewerbliche Verlustvorträge von 5 Mio. € zum 31.12.18 gesondert festgestellt. Im EHZ 19 veräußert die einzige Kommanditistin, die A-AG ihren Kommanditanteil mit 5 Mio. € Veräußerungsgewinn an den D (steuerpflichtig gem. § 7 S. 2 Nr.2 GewStG). Ansonsten fallen keine Gewinne oder Verluste an.

Folge bei gesetzmäßiger Anwendung der Mindestbesteuerung in 2019:

5 Mio. € - 1 Mio. € (unbeschränkte) - 2,4 Mio. € (beschränkte Verlustverrechnung: 60 % von 4 Mio. €) = 3,4 Mio. € Verlustverrechnung

Gewerbeertrag: 1,6 Mio. € auf Grund der Mindestbesteuerung; es verbleiben 1,6 Mio. € nicht genutzter Verlust.

Dieser Verlustvortrag geht –wegen Wegfalls der Unternehmeridentität (Ausstieg des einzigen Gesellschafters A-AG)– bei gesetzmäßiger Anwendung des § 10a S. 2 GewStG definitiv unter!

Mindestbesteuerung (§ 10a S. 2 GewStG) und definitiver Wegfall von Verlusten:

Frage: Ist die Mindestbesteuerung in derartigen Konstellationen anwendbar oder können die kompletten 5 Mio. Verlustvortrag verrechnet werden?

Problematik: Nach dem System der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG i.V.m. § 10a S. 2 GewStG) soll es nur zu einer zeitlichen Streckung, nicht zum kompletten Verlustwegfall kommen. Problematik des sog. „**Definitiveffektes**“ im vorliegenden Fall.

Allgemeines Problem in sog. Exit-Fällen.

Einschlägige FG-Entscheidungen hierzu:

FG Münster vom 22.05.2019 – 13 V 235/19 G, EFG 2019, 1223: AdV gewährt (atypisch stille Gesellschaft)

FG München vom 31.07.2008 – 8 V 1588/08, EFG 2008, 1736: AdV gewährt (KG)

FG Düsseldorf vom 18.09.2018 – 6 K 454/15 K, NWB QAAAG-99769: Hauptsacheverfahren (KapG): Klagestattgabe und aktuell (01.12.2020) noch anhängige Revision unter dem Az. I R 36/18.

Mindestbesteuerung (§ 10a S. 2 GewStG) und definitiver Wegfall von Verlusten:

Frage: Ist die Mindestbesteuerung in derartigen Konstellationen anwendbar oder können die kompletten 5 Mio. Verlustvortrag verrechnet werden?

BFH: Vorlagebeschluss an **BVerfG vom 26.02.2014** – I R 59/12, BStBl. 2014 II 1016. [BVerfG 2 BvL 19/14]

BFH hält die Mindestbesteuerung im Falle des endgültigen Wegfalls von Verlustvorträgen für verfassungswidrig.

FV: BMF-Schreiben vom 19.10.2011, BStBl. 2011 I 974 lässt nur in 4 begrenzten Fällen AdV zu! Verlustwegfall wegen: § 8c KStG, Liquidation, Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs.3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S.2 UmwStG), Beendigung der Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person. Explizit nicht in den Fällen des Wegfalls der Unternehmeridentität wie im vorliegenden Fall.

Bisher (Stand 01.12.2020) hat das BVerfG darüber immer noch nicht entschieden.

Mindestbesteuerung (§ 10a S. 2 GewStG) und definitiver Wegfall von Verlusten:

BFH: Vorlagebeschluss an BVerfG vom **26.02.2014** – I R 59/12, BStBl. 2015 II 1016. [BVerfG 2 BvL 19/14]

Sachverhalt: GmbH im Insolvenzverfahren, 2004 Wertberichtigung über 44 Mio. €, volle Wertaufholung in 2006 mit dem Effekt der Mindestbesteuerung in 2006; Abschluss Liquidation 2012.

„Der Senat ist aber davon überzeugt, dass § [10d](#) Abs. [2](#) Satz [1](#) EStG 2002 n. F. und § [10a](#) Satz 2 GewStG 2002 n. F. den benannten Kernbereich einer Ausgleichsfähigkeit von Verlusten dann verletzen, wenn – wie im Streitfall – auf der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität zwischen Verlust und Gewinn der sog. Mindestbesteuerung im Einzelfall ("konkret") die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen (s. dazu bereits Senatsbeschluss in [BFHE 230, 445](#), [BStBl II 2011, 826](#)) und eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung auszulösen.“

Mindestbesteuerung (§ 10a S. 2 GewStG) und definitiver Wegfall von Verlusten:

In solchen Fällen hat der AdV-Antrag auf Veranlagung ohne Berücksichtigung der Mindestbesteuerung **zumindest beim FG (s.o.)** gute Aussichten auf Erfolg. Die FV würde in dem Beispielsfall keine AdV gewähren (**bspw. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, 27.12.2018, S 2225 A-013-St 29**).

Im Übrigen gilt es die Entscheidung des BVerfG abzuwarten.

Gesetzesänderungen betreffend Verluste im Zuge von Corona:

Die Änderungen bei dem steuerlichen Verlustrücktrag im ESt- und Körperschaftsteuerrecht (§ 10d EStG sowie §§ 110, 111 EStG) schlagen **nicht** auf die Gewerbesteuer durch. Weder sind die Verlustausgleichsbeschränkungen im Rahmen der Mindestbesteuerung angehoben worden noch lässt das Gesetz einen Rücktrag zu. Bei der ESt- und Körperschaftsteuer wurde die Rücktragsmöglichkeit erheblich ausgeweitet auf 5/10 Mio. €.

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. **Gewerbeverluste**
 - 1. **Bei Kapitalgesellschaften**
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

Für den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften kommt es auf die **wirtschaftliche Identität** an, § 10a S. 10 1. HS. GewStG. Diese ergibt sich seit 2008 aus § 8c KStG.

D.h. die Grundsätze der Unternehmens- und Unternehmeridentität gelten hier nicht, sondern ausschließlich § 8c KStG. Die Grundsätze der Unternehmens- und Unternehmeridentität gelten ausschließlich bei Personenunternehmen und zwar unabhängig von der Beteiligungsstruktur.

Beispiel: Die A-AG ist zu 100 % Kommanditist der B-GmbH & Co. KG und hält auch 100 % an der Komplementärin.

Auf der Ebene der A-AG ist § 8c KStG i.V.m. § 10a S. 10 GewStG für die Verluste; auf Ebene der KG die Grundsätze der Unternehmens- und Unternehmeridentität einschlägig.

§ 8c KStG im Dezember 2020 aktuelle Fassung:

(1)¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar **mehr als 50 Prozent** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), [...]. ...**gilt ab 2008**

(1a) ¹Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der **Sanierung** des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich.²Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. [...] ⁴Keine Sanierung liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt. ...**gilt ab 2008**

Problematik:

- **Einspruchsmöglichkeit gegen die Fälle der Übertragung von mehr als 50 %?**
 - Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Neuregelung des § 8c KStG in Ordnung. Einsprüche in derartigen Fälle können mit Hinweis auf das aktuell (01.12.2020) noch anhängige Normenkontrollverfahren [2 BvL 19/17](#) (beim BVerfG) eingelegt werden. Der Vorlagebeschluss stammt vom FG Hamburg vom 29. August 2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906.
 - Dann ruhen die Verfahren kraft Gesetzes (§ 363 AO). AdV gewährt die FV derzeit im Regelfall nicht.
 - Das FG Düsseldorf hat mit Beschluss vom 15.10.2018 – [12 V 1531/18](#) A (G, F), NWB SAAAH-09247 die Aussetzung der Vollziehung abgelehnt. Diese wurde mit Beschluss des BFH vom 04.02.2019 – I B 67/18, n.v. bestätigt.
 - **Beratungsempfehlung: Fälle im Zusammenhang mit § 8c KStG (über 50 %) mit Bezug auf o.g. Musterverfahren „offenhalten“ !**

E.1. Verluste – bei Kapitalgesellschaften

- Ab 2016 gilt **§ 8d KStG**, dieser schlägt über § 10a S. 10 1. Halbsatz GewStG ebenfalls auf die gewerbesteuerlichen Verluste **der Kapitalgesellschaft** durch.
- **Neuregelung § 8d KStG: Sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag**

Gilt rückwirkend ab dem 01.01.2016; basierend u.a. auf Forderung der Wirtschaft

- Es kann auf Antrag der Verlust (als sog. fortführungsgebundener VV) erhalten bleiben, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
 - Körperschaft hat seit Gründung oder 3 Jahre vor der schädlichen Übertragung i.S. von § 8c KStG ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten und
 - es liegt kein schädliches Ereignis bis zum Schluss des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vor. Schädliche Ereignisse sind bspw.: Ruhendstellung, anderweitige Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebes, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder Begründung einer Organschaft.

E.1. Verluste – bei Kapitalgesellschaften

- Die Regelung soll es vor allem „Start-Up“-Unternehmen ermöglichen, ihre in der Gründungsphase angesammelten Verlustvorträge bei der Beteiligung von neuen Kapitalgebern nicht zu verlieren.
- **Zentrales Merkmal ist der Begriff der „Geschäftstätigkeit“** i.S. von § 8d Abs. 1 S. 3 KStG. Dieses Merkmal erinnert stark an den Begriff der Unternehmensidentität, welcher -bisher- bei Kapitalgesellschaften keine Rolle spielte.
- Ein BMF-Schreiben zu § 8d KStG existiert derzeit (01.12.2020) immer noch nicht; allerdings gibt es einen Referentenentwurf vom 13.08.2020, der sich derzeit in der Verbandsanhörung befindet. Im kommenden Jahr 2021 ist mit einem BMF-Schreiben zu rechnen.

Besonderheiten des § 8d KStG im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer

- Der § 8d KStG schlägt **nicht** auf Verlustvorträge von Personengesellschaften durch; auch nicht über § 10a S. 10 2. HS GewStG! Der Wortlaut und die Systematik des Gesetzes schließt das explizit aus.
- **Problematik Verhältnis § 8d KStG zum gewerbesteuerlichen Verlustvortrag**
 - **Bisherige Lesart:** Es muss körperschaftsteuerlich ein fortführungsgebundener Verlust festgestellt werden; wenn dies nicht der Fall ist, kann nicht isoliert ein gewerbesteuerlicher fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt werden. So jedenfalls die Ansicht der FV. Dies wird von den Verbänden und Teilen der Literatur kritisiert; ist mE aber angesichts des klaren Gesetzeswortlauts zutreffend.
 - Vgl. den Gesetzeswortlaut des § 10a S. 10 1. HS GewStG: „wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG gesondert festgestellt wird.“ Die Gewerbesteuervordrucke verweisen innerhalb des Vordrucks GewSt 1A in der Zeile 94 auf die Antragstellung des [§ 8d KStG](#) klarstellend hin.

Besonderheiten des § 8d KStG im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer

• **Beispiel nach bisherige Einschätzung der FV:**

- Schädlicher Anteilserwerb von 100 % der Anteile der X-GmbH zum 28.12.2019, keine stillen Reserven, keine Konzernklausel und kein Sanierungsfall.
- Körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.2018: 0 €
- Körperschaftsteuerliches Einkommen 2019: + 200.000 €
- Gewerbeertrag 2019 (auf Grund von Kürzungen): - 200.000 €
- Gewerbesteuerlicher Fehlbetrag zum 31.12.2018: 400.000 €
- Gewerbesteuerlicher Fehlbetrag zum 31.12.2019: 600.000 €

Besonderheiten des § 8d KStG im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer

- **Beispiel nach bisheriger Einschätzung der FV:**
 - **Folge:** Keine isolierte Feststellung eines fortführungsgebundenen, gewerbesteuerlichen Fehlbetrages mangels Feststellung eines körperschaftsteuerlichen fortführungsgebundenen Verlustvortrages.
 - Aber **aktuell** anderslautende Stellungnahme des Bundesrates zu einem Referentenentwurf des JStG 2020 vom 09.10.20 (BR-DS 503/20, S. 43) für die Zukunft:
 - Nach Satz 10 werden folgende Sätze angefügt: „Auf die Fehlbeträge ist § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt worden ist. Kann eine Feststellung nach § 8d Absatz 1 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes nicht erfolgen, weil keine nicht genutzten Verluste nach § 8c Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen, ist auf Antrag auf die Fehlbeträge § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; für die Form und die Frist dieses Antrags gelten § 8d Absatz 1 Satz 5 und Satz 6 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.“

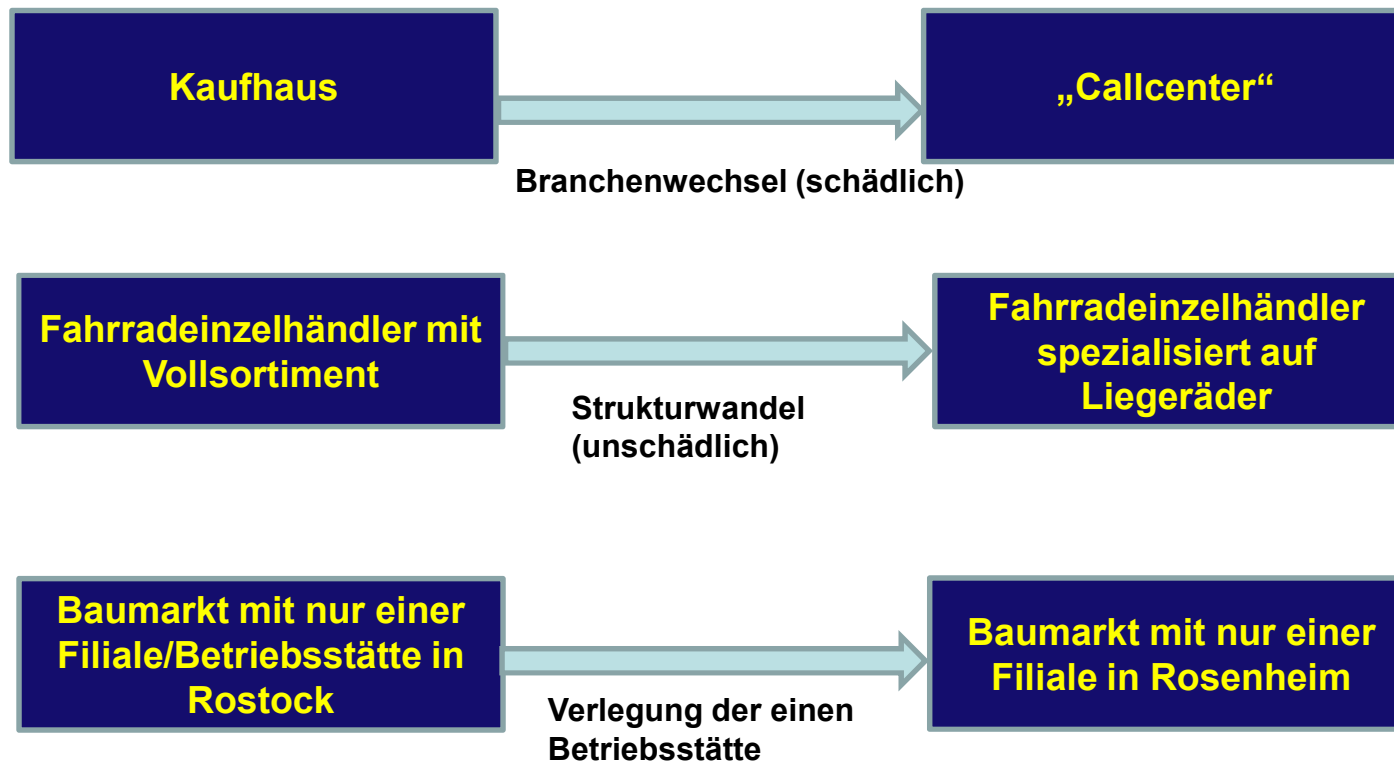
- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. **Gewerbeverluste**
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. **Bei Personengesellschaften**
 - 3. Bei Umwandlungen

- **Vorüberlegung: Ab wann besteht das gewerbsteuerliche Unternehmen?**
- BFH, Urteil vom 14.04.2011 – IV R 52/09, BStBl. 2011 II 929 und H 2.5 (1) GewStH 2016 „Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Personenunternehmens“
- Erst mit dem Beginn der sachlichen Steuerpflicht können abzugsfähige und damit vortragsfähige Verluste entstehen.
- Es kommt auf den Beginn der werbenden Tätigkeit an
- **Sachverhalt BFH-Fall:** Jahr 01 Errichtung KG (Fondsgesellschaft) mit erheblichen Vorlaufkosten. Jahr 02 Errichtung Windpark und Inbetriebnahme Ende 02. Erst mit der Inbetriebnahme und der Einspeisung von Strom ins Netz lag das „werbende Unternehmen“ vor. Die vorherigen Kosten dürfen gewerbsteuerlich nicht berücksichtigt werden.

- Für **Verlustabzug** bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind die Merkmale der **Unternehmensidentität** und **Unternehmeridentität** erforderlich.
- R 10a.1 (3) S. 3 GewStR 2009
- **Unternehmensidentität** bedeutet, dass der Gewerbeverlust, der berücksichtigt werden soll, bei demselben Unternehmen entstanden ist; mithin das Unternehmen im Wesentlichen in seiner Struktur gleich geblieben ist.

Problematik der Unternehmensidentität (vgl. R 10a. 2 GewStR 2009):

- **Frage: Ist der Betrieb, der den Verlust erwirtschaftet hat, im Wesentlichen identisch mit dem Betrieb, der die Verlustverrechnung / den Vortrag begehrt?**
- **Maßgebende Kriterien** (nach dem Gesamtbild):
Art der Betätigung, Kunden- und Lieferantenkreis, Arbeitnehmerschaft, Geschäftsleitung, Betriebsstätten sowie Umfang und Zusammensetzung des Aktivvermögens (vorwiegend AV)-ähnliche Kriterien wie beim § 8d KStG.
- Betriebsbedingte Anpassungen sind unschädlich; Abgrenzung zur wesentlichen Umstrukturierung (Strukturwandel versus Branchenwechsel)
- Klassisches Beispiel: Personengesellschaft mit Verlustvorträgen verkauft ihre Vermögenswerte und wird fortan nur noch vermögensverwaltend tätig. Dann wären die Verluste „weg“.
- Anders im Falle einer Kapitalgesellschaft; dort bleiben die Verluste erhalten.



?

Problematik: Gibt es (den Wegfall) eine(r) „Teilunternehmensidentität“?

Beispiel:

Die V-GmbH & Co. KG betreibt in 20 Städten Deutschlands Restaurants mit demselben Konzept. Jedes Restaurant hat sein eigenes Personal und einen eigenen Geschäftsführer; die Buchführung erfolgt zentral. Insgesamt werfen 10 Restaurants in 2020 Gewinn (+ 10 Mio. €) und 10 Restaurants Verlust (- 15 Mio. €) ab. Der aufsummierte Gewerbeverlust zum 31.12.2020 betrug somit 5 Mio. €. Die V-GmbH & Co. KG schließt zum 01.01.2021 die 10 verlustbringenden Filialen.

Frage:

Können die Verluste, die auf die geschlossenen Filialen entfallen, fortgeführt werden?

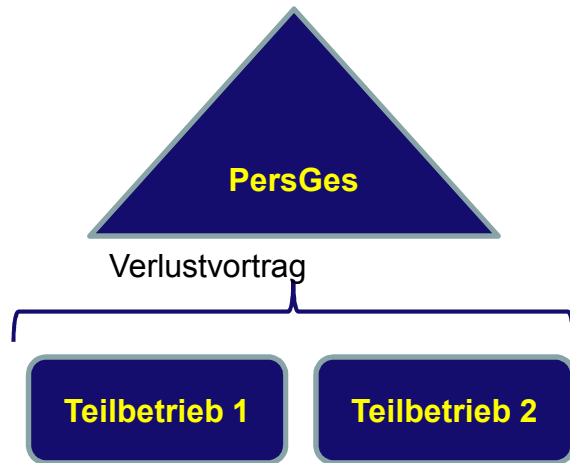
Der BFH hat mit Urteil vom 07.08.2008 – IV R 86/05, BStBl. 2012 II 145 die Teilunternehmensidentität anerkannt. Mit der Veröffentlichung des Urteils im BStBl. II ist die Finanzverwaltung dem gefolgt, vgl. auch H 10a.2 GewStH 2016. Wesentliche Begründung des BFH ist die Verselbständigung des Teilbetriebes + seine Begünstigung im Steuerrecht.

Rechtsfolge ist bei Wegfall der Teilunternehmensidentität der Wegfall der Verluste, die auf den weggefallenden Teilbetrieb entfällt.

Problematik in der Praxis:

1. Vorliegen eines Teilbetriebs i.S. von § 16 EStG (Filialbetriebe bzw. völlig unterschiedliche Betriebszweige)
2. Ermittlung bzw. Zuordnung der Verluste (separate Abrechnung)
3. Fälle kommen häufig im Zusammenhang mit Umwandlungen vor (Einbringungen nach § 24 UmwStG und anschließende Aufgabe des eingebrachten Unternehmens)

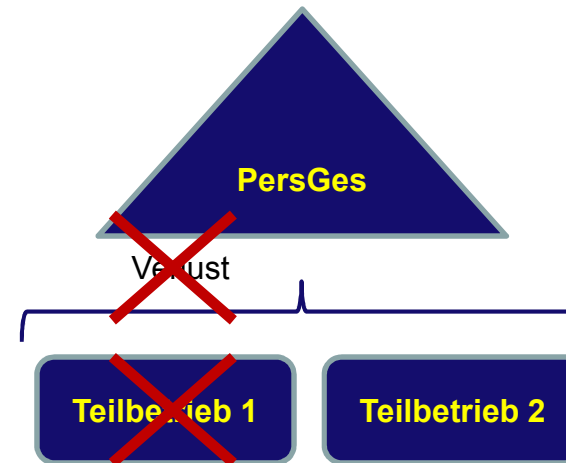
Ausgangssituation



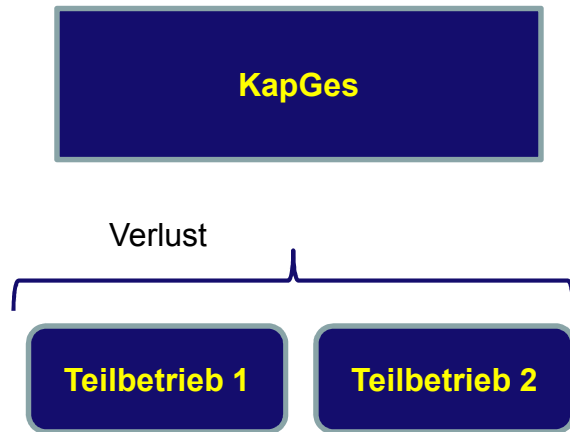
Verlustverursachung

BFH vom 07.08.2008 – IV R 86/05, BStBl. 2012 II 145

Beendigung eines Teilbetriebes



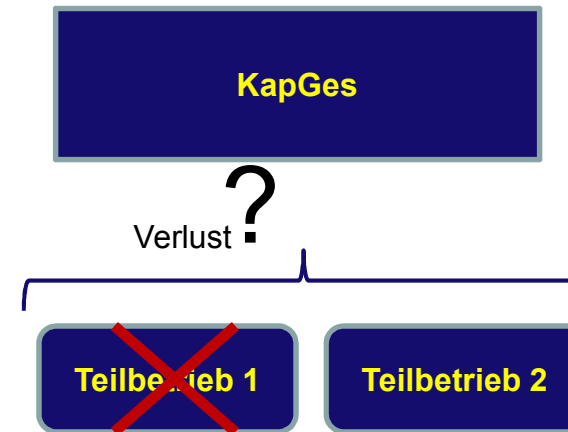
Ausgangssituation



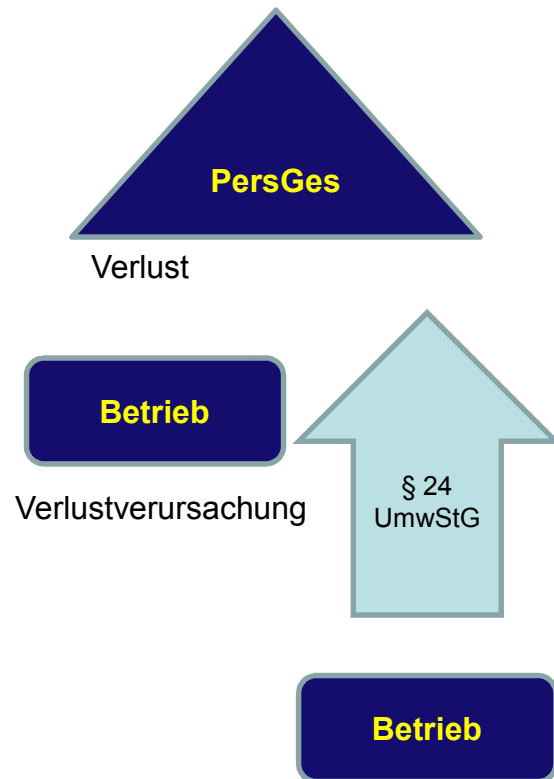
Verlustverursachung

BFH vom 07.08.2008 – IV R 86/05, BStBl. 2012 II 145

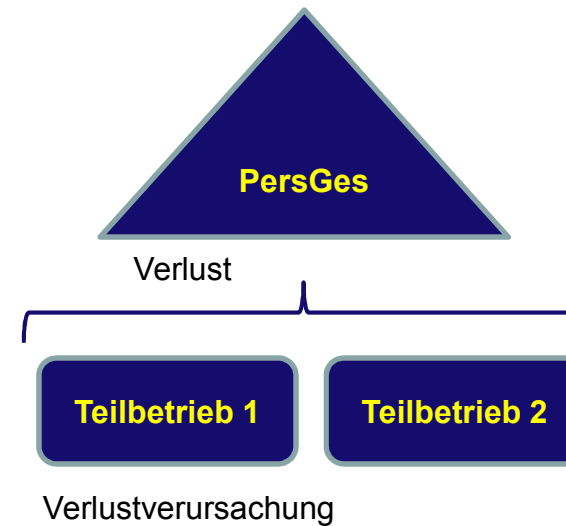
Beendigung eines Teilbetriebes



Ausgangssituation



Hinzutreten eines Betriebsteiles / Teilbetriebes

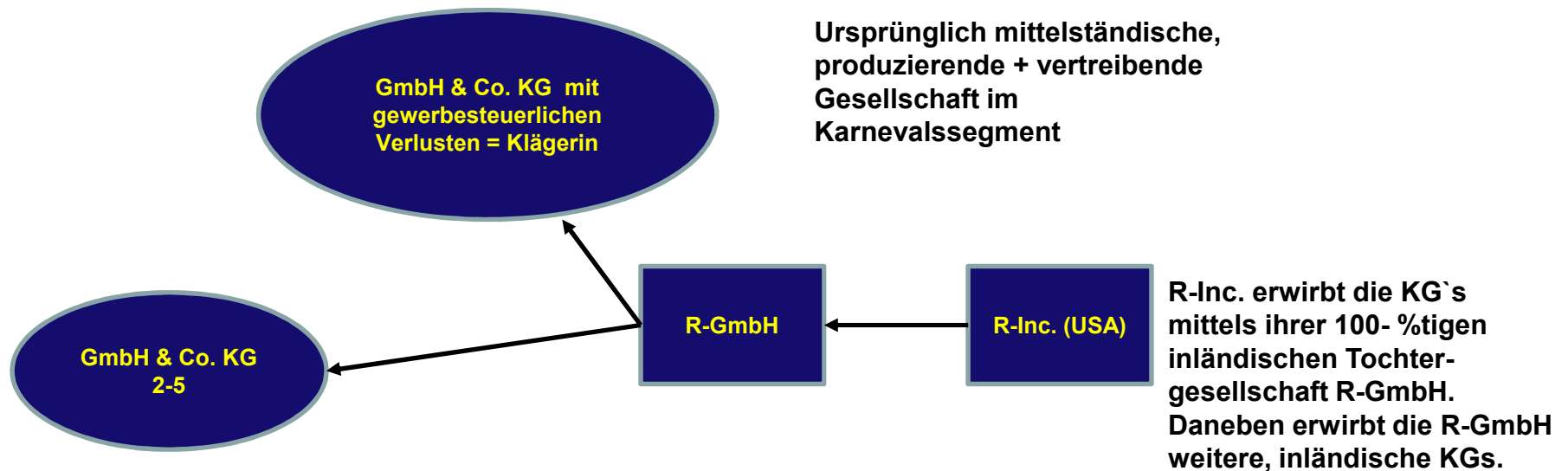


H 10a.2 GewStH 2016: „Vereinigung bestehender Betriebe“

Verlustverrechnung unabhängig von der Frage, ob der eingebrachte Betrieb innerhalb der Gesamttätigkeit des aufnehmenden Unternehmens einen Teilbetrieb bildet oder dort das Gepräge gibt, möglich. Die Unternehmensidentität bleibt bestehen, wenn die Gesamttätigkeit des übertragenden Betrieb bei der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt.

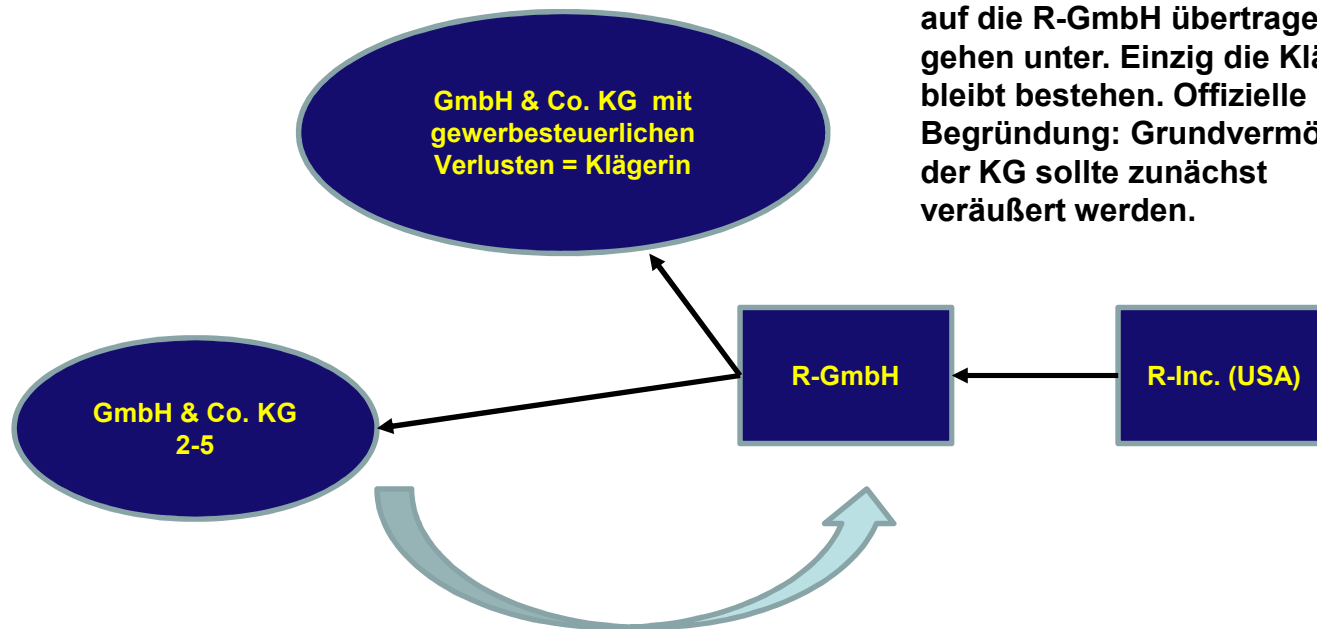
BFH-Urteil vom 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. 2020 II 147

Sachverhalt (im Ausgang): Streitiger EHZ 2005; Bp war in 2008/09



BFH-Urteil vom 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. 2020 II 147

Sachverhalt (Fortführung 1):



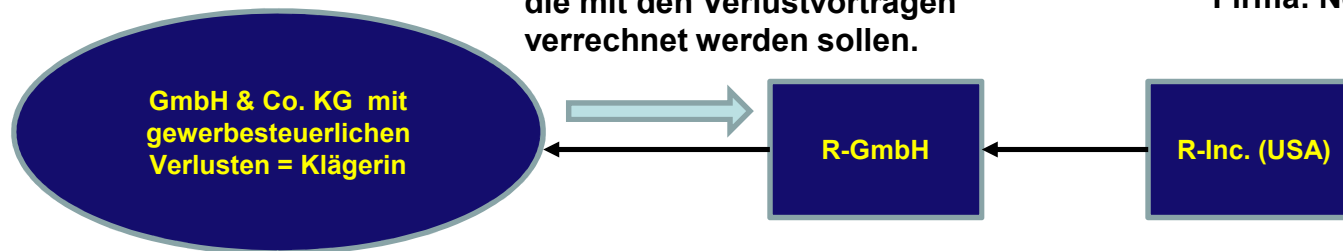
Die KGs 2-5 werden im Wege der erweiterten Anwachsung auf die R-GmbH übertragen und gehen unter. Einzig die Klägerin bleibt bestehen. Offizielle Begründung: Grundvermögen der KG sollte zunächst veräußert werden.

BFH-Urteil vom 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. 2020 II 147

Sachverhalt (Fortführung 2):

Nunmehr Betriebsverpachtung der Klägerin an die R-GmbH, die das operative Geschäft betreibt. Zuvor war KG operativ tätig; nunmehr lediglich verpachtend. Auf Grund Verpachtung: Gewinne der KG, die mit den Verlustvorträgen verrechnet werden sollen.

Rechtsproblem: Geht durch den „Branchenwechsel“ der gewerbesteuerliche Verlustvortrag (ca. 2 Mio. €) unter?
BP: Ja, da Wegfall der Unternehmensidentität
Firma: Nein



BFH-Urteil vom 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. 2020 II 147

- FG Köln vom 29.09.2016 – 10 K 1180/13, EFG 2017, 320 hatte in der Ausgangsinstanz geurteilt, dass bei einem „ruhenden Gewerbebetrieb“ der Verlust nach wie vor festgestellt werden könne, sofern später einmal – hypothetisch – die ursprüngliche Tätigkeit (Handel + Produktion) wieder aufgenommen werden könne.
- FinVerw. konnte das nicht akzeptieren, da dies diametral gegen die Auffassung verstößt, dass ein einmal entfallender Verlustvortrag bzw. die einmal wegfallende Unternehmensidentität zwingend dazu führt, dass der Verlustvortrag endgültig entfallen ist.
- Dies sieht der BFH genauso. Demnach entfällt trotz „ruhendem“ ursprünglichen Geschäftsbetrieb beim Wegfall der Unternehmensidentität der Verlustvortrag endgültig.

BFH-Urteil vom 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. 2020 II 147

- Weiteres Problem laut BFH: Ggf. wird hier durch die Konstruktion eine **Betriebsaufspaltung** begründet. Dann bestände nach der Rechtsprechung die Möglichkeit, dass das Besitzunternehmen (Klägerin: KG) den Verlustvortrag fortführen könnte. Dies muss das FG im zweiten Rechtszug klären.
- Die FinVerw hatte das Problem bereits in der BP gesehen und war davon ausgegangen, dass vorliegend keine Betriebsaufspaltung vorläge. Jetzt wird diese Frage wohl das Verfahren entscheiden....
- Dies bedarf allerdings noch der Klärung durch das FG.
- **Entscheidende Aussage des BFH:** Der Wegfall der Unternehmer- und/oder der Unternehmensidentität (auch nur für eine logische Sekunde) führt zum Verlustwegfall. Das Ruhen des Gewerbebetriebs führt zu keinem anderen Ergebnis.²³³

Zweites, kumulatives Merkmal der Verlustnutzung/-fortführung:

Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will und den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss, R 10a.3 Abs. 1 GewStR 2009.

Ein Unternehmerwechsel führt damit zum Verlust der Möglichkeit des anteilig auf den wechselnden Unternehmer entfallenden Verlustvortrages.

vgl. hierzu R 10a.1 Abs. 3 S. 3 GewStR 2009

Bspw. ist Unternehmeridentität **nicht** mehr gegeben, wenn der Betriebsinhaber verstirbt und der Erbe den Betrieb in unveränderter Form fortsetzen (keine „Fußstapfentheorie“).

Problematik Unterjähriger Unternehmerwechsel beim Einzelunternehmer

Beispiel: Unterjährige Übertragung des Gewerbebetriebes eines Einzelunternehmers A zum 30.06.02 auf den B mit festgestelltem Verlustvortrag zum 31.12.01:

Der Gewerbebetrieb gilt durch den Übertragenden als eingestellt und durch den Übernehmenden als neu gegründet (§ 2 Abs. 5 GewStG).

Es gibt zwei abgekürzte Erhebungszeiträume (§ 14 S. 3 GewStG):

EHZ des bisherigen Einzelunternehmers vom 01.01.-30.06.02 mit Verrechnungsmöglichkeit hinsichtlich seines Altverlustes. Ein danach verbleibender Altverlust geht unter.

EHZ 01.07.-31.12.02: Der Altverlust des Vorgängers kann nicht übernommen werden (§ 10a S. 8 GewStG). Der B startet ohne Verlustvorträge.

In Fällen des **Wechsels von Gesellschaftern** bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften muss für die Beurteilung der Unternehmergleichheit auf **jeden einzelnen** Gesellschafter abgestellt werden, **siehe § 10a S. 4 und S. 5 GewStG.**

Beispiel:

A+B KG betreibt einen Getränkehandel. Zum 31.12.19 verkauft A, der zu 50 % an der KG beteiligt ist, seinen kompletten Anteil an C.

Bis einschließlich 19 weist die KG einen vortragsfähigen Gewerbeverlust von € 100.000 aus. In 2020 beträgt der Gewerbeertrag vor Verlustverrechnung € 200.000.

Lösung: Es können nur noch 50 % des vortragsfähigen Gewerbeverlusts von € 100.000 (= € 50.000) in 20 mit dem Gewerbeertrag verrechnet werden. Der Anteil des Gewinns, welcher auf den neu eingetretenen Gesellschafter C entfällt (€ 100.000), ist voll zu versteuern. Der Verlustanteil, der bisher auf A entfiel, fällt zum 31.12.2019 weg.

Versteuerung hier somit in 2020: € 150.000 (€ 50.000 betr. B und € 100.000 betr. C).

Der verbleibende VV beträgt € 0 (Wegfall von T€ 50 in 19 (A) und Verbrauch von T€ 50 (B) in 20).

Lösung:

	Gesamt	A	B	C
Verlustvortrag	100.000	50.000	50.000	-
Ausscheiden A	-50.000	-50.000	-	
Verbl. Vortrag zum 31.12.19	50.000	-	50.000	
Gewinn 20	200.000	-	100.000	100.000
Verrechnung	50.000	-	50.000	0
Gew.Ertrag	150.000	-	50.000	100.000
verbl. Vortrag zum 31.12.20	0	-	0	0

Die **Änderung der Beteiligungsquote** hat Auswirkung auf die Verlustverrechnung, siehe § 10a S. 4 und S. 5 GewStG und Hinweis in R 10a.3 Abs. 3 S. 7 GewStR 2009 (leider ohne Beispiel in den Richtlinien). Demgegenüber kein anteiliger Verlustwegfall!

Beispiel:

A+B KG betreibt einen Getränkehandel. Zum 31.12.19 verkauft A, der zu 50 % an der KG beteiligt ist, insgesamt einen 40 %-Anteil an C. Danach sind A zu 10 %, B zu 50 % und C zu 40 % beteiligt.

Bis einschließlich 19 weist die KG einen vortragsfähigen Gewerbeverlustr von € 100.000 aus. In 20 beträgt der Gewerbeertrag vor Verlustverrechnung € 200.000.

Lösung:

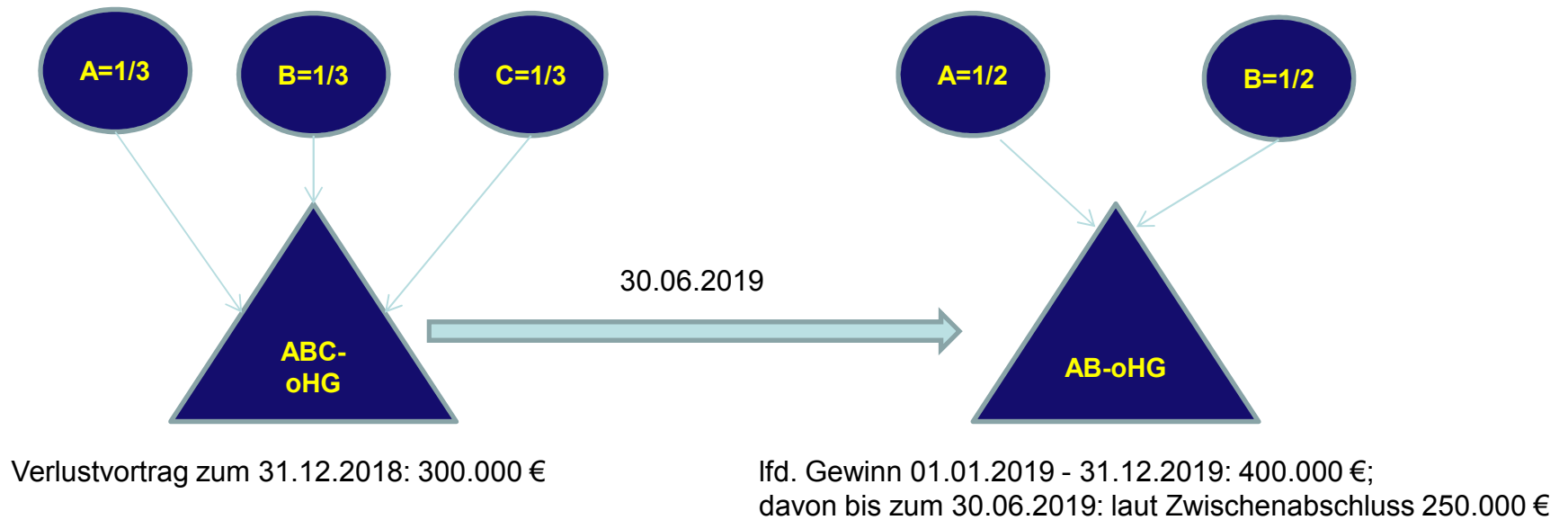
Die Veräußerung des Teilanteils führt nicht zu einem anteiligen Verlustuntergang (in Höhe von 40 %) beim A. Solange A noch als Mitunternehmer beteiligt ist, fällt sein Verlust nicht –auch nicht anteilig– weg. Lediglich im Rahmen der Verrechnung mit auf ihn entfallenden Gewinnen kommt es zu Beschränkungen gem. § 10a S. 4 und 5 GewStG, denn der nunmehr geringer Beteiligte kann nur soweit Verluste verrechnen wie ihm nach dem GV-Schlüssel Gewinnanteile zuzurechnen sind.

Lösung:

	Gesamt	A	B	C
Verlustvortrag 31.12.2019	100.000	50.000	50.000	0
Gewinn 20	200.000	20.000	100.000	80.000
Verrechnung	70.000	20.000	50.000	0
Gew.Ertrag	130.000	0	50.000	80.000
verbl. Vortrag	30.000	30.000	0	0

- **Grundsätze beim Eintritt/Ausscheiden im laufenden Wirtschaftsjahr aus einer Personengesellschaft:**
 - Kein Unternehmerwechsel i.S. von § 2 Abs. 5 GewStG, wenn die Personengesellschaft erhalten bleibt; es genügt, dass der Komplementär (GmbH mit 0 % Beteiligung am Kapital) weiter bestehen bleibt
 - Der anteilig auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallende Verlustvortrag geht komplett unter
 - Im Jahr des Ausscheidens kann der zeitanteilig entfallende Gewerbeertrag noch mit den Altverlusten verrechnet werden. Ermittlung grundsätzlich zeitanteilig; der Steuerpflichtige kann aber auch einen (für ihn günstigeren) Zwischenabschluss vorlegen, R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 9 GewStR 2009.

- Beispiel unterjähriger Gesellschafterwechsel



E.2. Verluste – bei Personenunternehmen – Beteiligungsquote

- Lösung Beispiel unterjähriger Gesellschafterwechsel mit Zwischenabschluss

	Gesamt	A	B	C
VV 31.12.2018	300.000	100.000	100.000	100.000
Gewinn 30.06.	250.000	83.333	83.333	83.333
Verrechnung 1. HJ 2019	- 250.000	- 83.333	- 83.333	- 83.333
wegfallender Verlust	- 16.667			- 16.667
Gewinne 2. HJ	150.000	75.000	75.000	
Verrechnung	- 33.334	- 16.667	- 16.667	
Gewerbeertrag 2019	116.666	58.333	58.333	

E.2. Verluste – bei Personenunternehmen – Beteiligungsquote

- Lösung Beispiel unterjähriger Gesellschafterwechsel ohne Zwischenabschluss

	Gesamt	A	B	C
VV 31.12.2018	300.000	100.000	100.000	100.000
Gewinn 30.06.	200.000	66.666	66.666	66.666
Verrechnung 1. HJ 2019	- 200.000	66.666	- 66.666	- 66.666
wegfallender Verlust	- 33.333			- 33.333
Gewinne 2. HJ	200.000	100.000	100.000	
Verrechnung	-66.666	- 33.333	- 33.333	
Gewerbeertrag 2019	133.334	66.666	66.666	

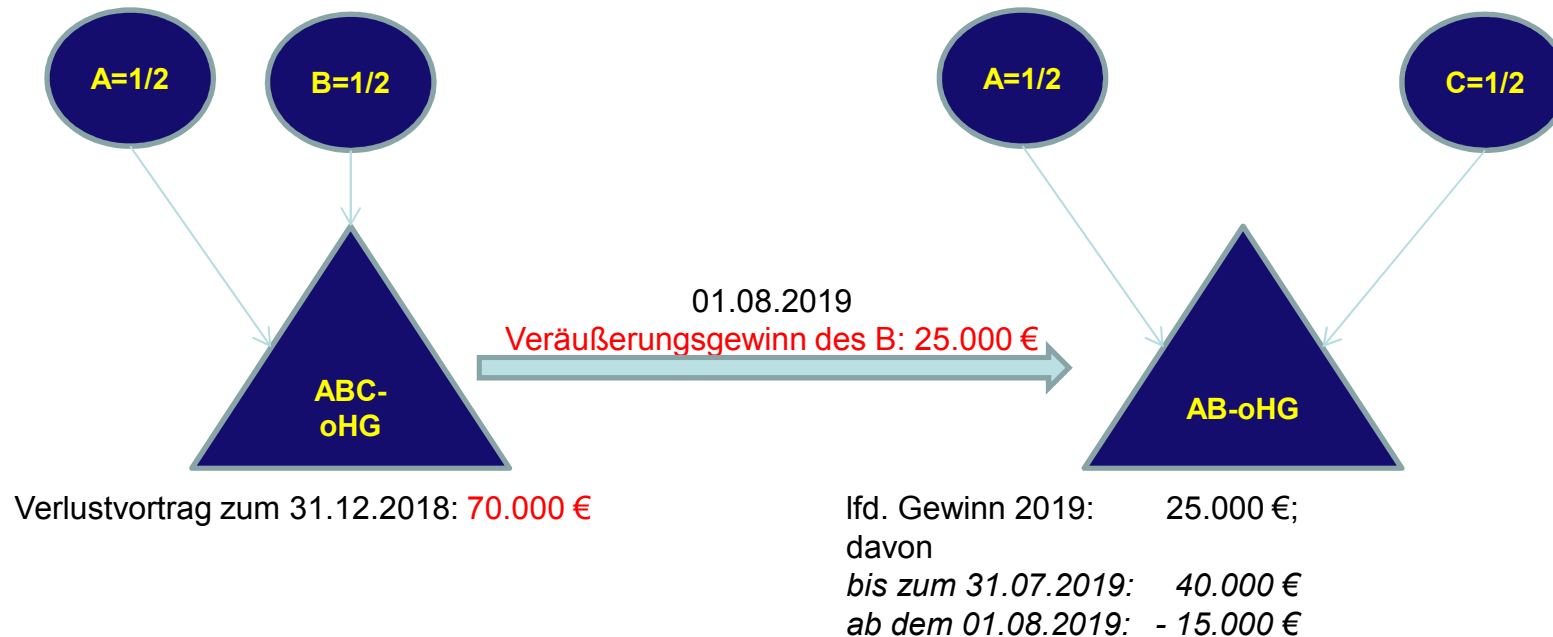
- **Grundsätze beim Eintritt/Ausscheiden im laufenden Wirtschaftsjahr (vgl. R 10a.3 (3) Nr. 9 GewStR 2009):**
 - grundsätzliche Aufteilung der laufenden Gewinne pro rata temporis
 - sofern dies nicht zu offensichtlich fehlerhaften Ergebnissen führt
 - im Beispielsfall wäre die Zwischenabschluss-Verrechnung aus Sicht des Steuerpflichtigen sinnvoller, da dadurch mehr Verlustpotenzial im ersten Halbjahr verrechnet wird und weniger wegfallender Verlust entsteht.
 - für ein offensichtlich fehlerhafte Ergebnis hat die FV die Beweislast

- **Grundsätze beim Eintritt/Ausscheiden im laufenden Wirtschaftsjahr (vgl. R 10a.3 (3) Nr. 9 GewStR 2009):**
 - Was passiert in Fällen, wo im Wechseljahr ebenfalls nur Verluste entstehen? Kürzt man (nur) den zum 31.12. des Vorjahres festgestellten Verlust oder auch noch den laufenden anteiligen Verlust des Wechseljahres?
 - **Beispiel:** Die A-GmbH & Co. KG hat den A als 100%-tigen Kommanditisten sowie die A-GmbH als Komplementärin mit 0 % Beteiligung. Die KG hat einen festgestellten Verlustvortrag von 1 Mio. € zum 31.12.01. A veräußert seine Kommanditbeteiligung sowie die GmbH-Anteile an den B zum 30.06.02. Im ersten Halbjahr ist erneut ein Verlust von 1 Mio. € angefallen.
 - **R 10a.3 Abs. 3 Nr. 9 S. 2 GewStR 2009:** Die Rechtsfolgen des § 10a GewStG treten bei unterjährigen Änderungen der Unternehmeridentität auf den jeweiligen Zeitpunkt vor und nach dem Gesellschafterwechsel ein.

- **Grundsätze beim Eintritt/Ausscheiden im laufenden Wirtschaftsjahr (vgl. R 10a.3 (3) Nr. 9 GewStR 2009):**
 - **Folge:** Im vorliegenden Fall werden 2 Mio. € Verlustvortrag bei der Feststellung des Verlustvortrages der KG auf den 31.12.02 gekürzt. Der Erwerber B soll nicht an den Altverlusten der KG partizipieren. Insoweit liegt keine Unternehmeridentität vor. D.h. der laufende Verlustanteil wird ebenfalls noch gekürzt.
 - Dies entspricht der Vorgehensweise beim Einzelunternehmer und auch der Regelung bei der Kapitalgesellschaft nach § 8c KStG („*sind bis zum schädlichen Anteilserwerb nichtabziehbar*“).

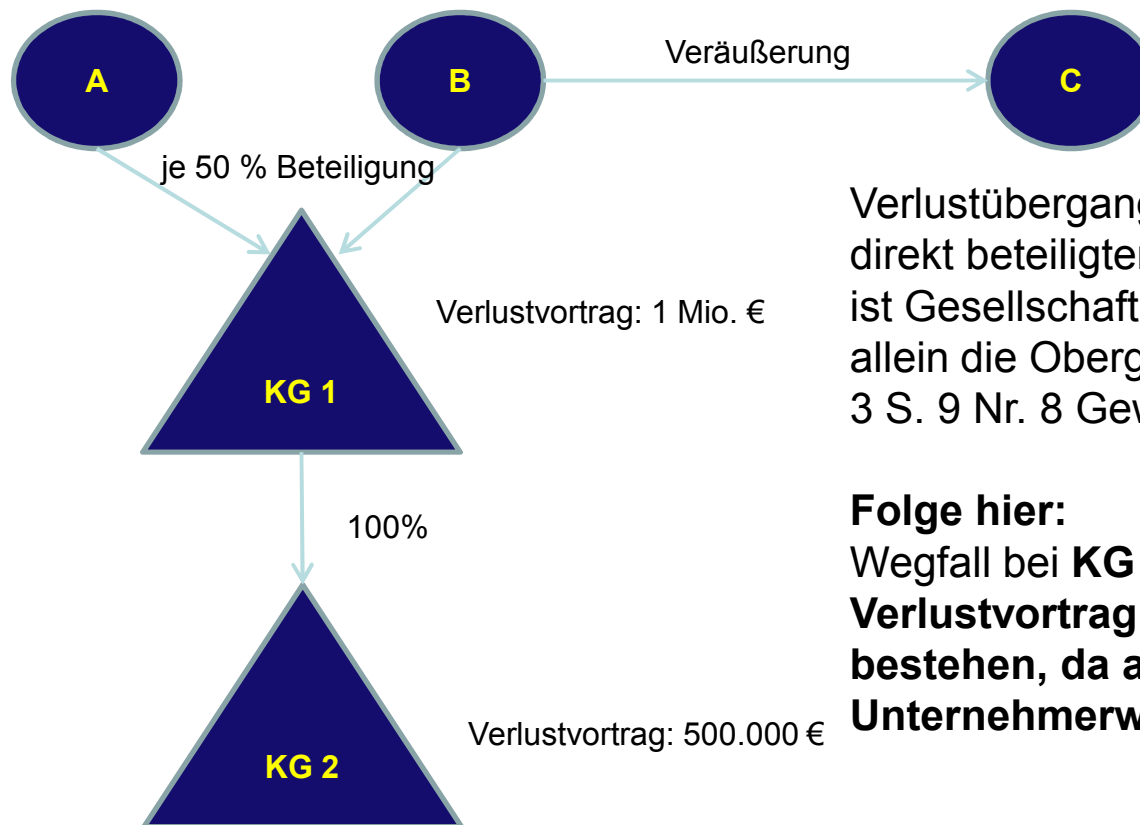
- **Verfahrensrechtliche Bindungswirkung des Verlustfeststellungsbescheides bei Personengesellschaften**
 - BFH, Urteil vom 16.06.2011 - IV R 11/08, BStBl. 2011 II 903
 - Sofern der Gewerbeverlust in einem Jahr bestandskräftig fehlerhaft (zu hoch) festgestellt wurde, weil bspw. ein Mitunternehmer, auf den ein Verlust entfällt, ausgeschieden ist, dies aber nicht berücksichtigt wurde, muss der bestandskräftige festgestellte Gewerbeverlust im Folgejahr auf die verbleibenden Mitunternehmer quotal aufgeteilt werden.
 - Es kann nicht, wie bspw. bei einer Bilanzberichtigung, in Folgejahren eine Korrektur des Gesamtverlustes durch das FA erfolgen.
 - Diese verfahrensrechtlichen Grundsätze müssen mE dann auch in den Fällen des nicht erkannten Wegfalls der Unternehmensidentität in Vorjahren gelten.

Beispiel:



§ 10a S. 4f. GewStG: Maßgebend für die Verlustverrechnung ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel. Sondervergütungen und Veräußerungsgewinne werden daher für Zwecke der Verlustverrechnung quotal zugeordnet.

Doppelstöckige Personengesellschaften



Verlustvortrag: 1 Mio. €

Verlustübergang nur bezogen auf den direkt beteiligten Gesellschafter; dabei ist Gesellschafter der Untergesellschaft allein die Obergesellschaft; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8 GewStR 2009

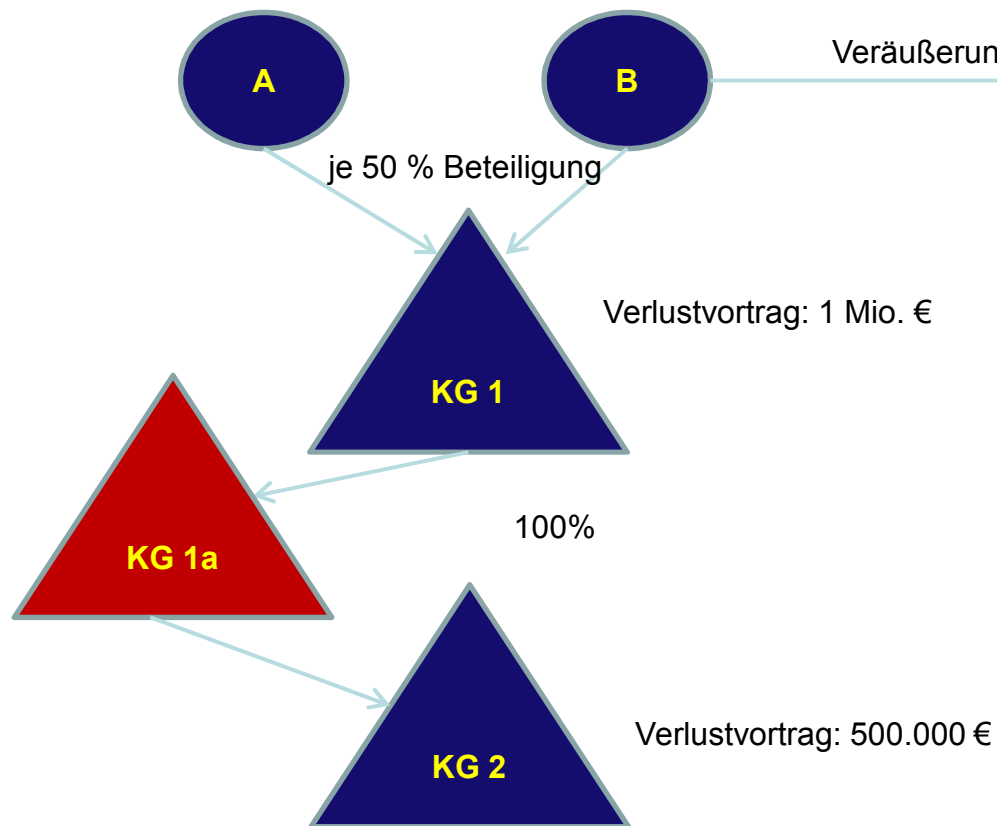
Folge hier:

Wegfall bei **KG 1**: - 500.000 €

Verlustvortrag bei KG 2 bleibt bestehen, da aus Sicht der KG 2 kein Unternehmerwechsel erfolgt.

Verlustvortrag: 500.000 €

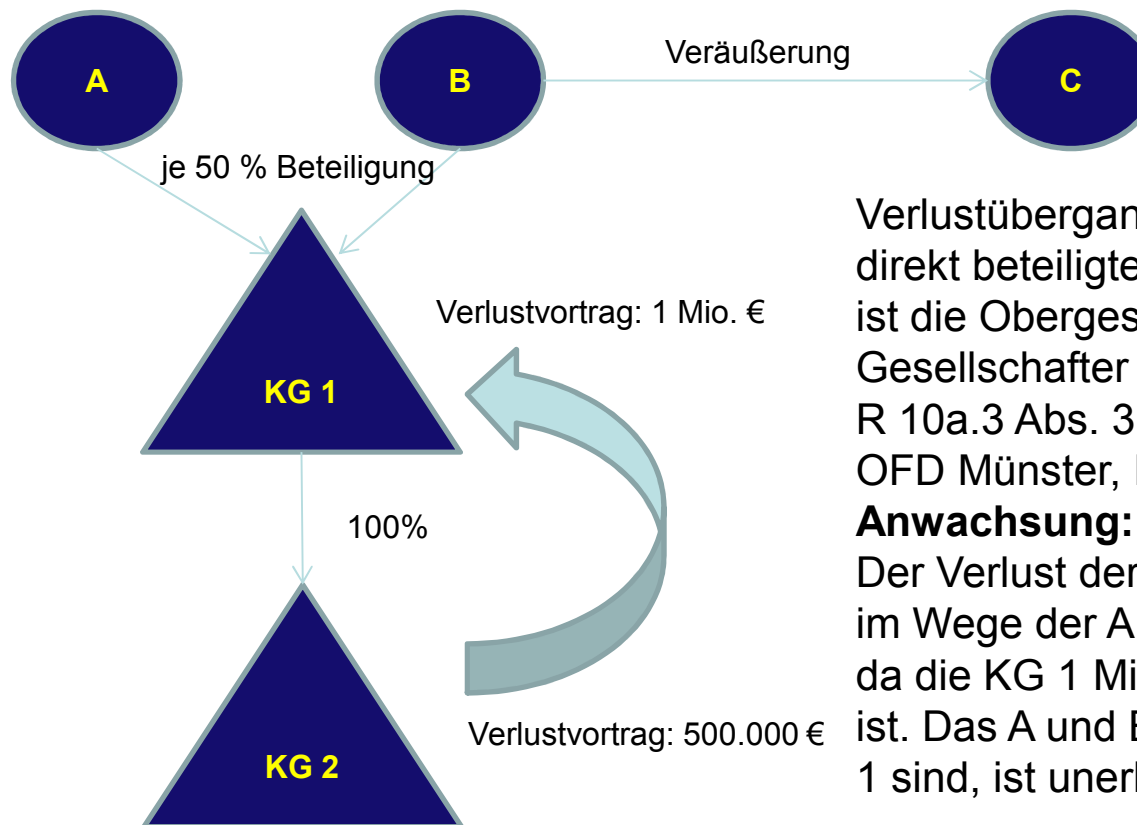
Doppelstöckige Personengesellschaften



Verlustübergang nur bezogen auf den direkt beteiligten Gesellschafter; dabei ist die Obergesellschaft allein Gesellschafter der Untergesellschaft; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8 GewStR 2009

Schädlich wäre bezogen auf den Verlustvortrag der KG 2 die weitere Zwischenschaltung einer KG.

Doppelstöckige Personengesellschaften

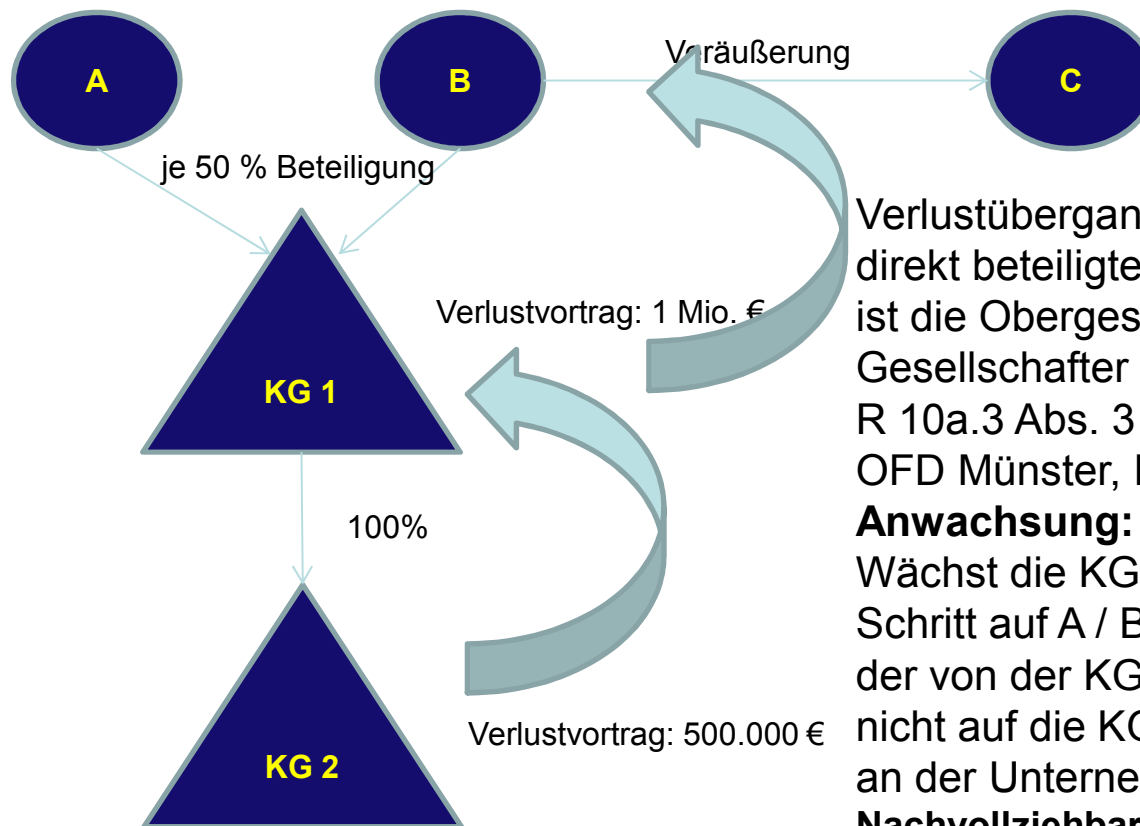


Verlustübergang nur bezogen auf den direkt beteiligten Gesellschafter; dabei ist die Obergesellschaft allein Gesellschafter der Untergesellschaft; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8 GewStR 2009 OFD Münster, DStR 2008,1193

Anwachsung:

Der Verlust der KG 2 kann auf die KG 1 im Wege der Anwachsung übergehen, da die KG 1 Mitunternehmerin der KG 2 ist. Das A und B Mitunternehmer der KG 1 sind, ist unerheblich.

Doppelstöckige Personengesellschaften



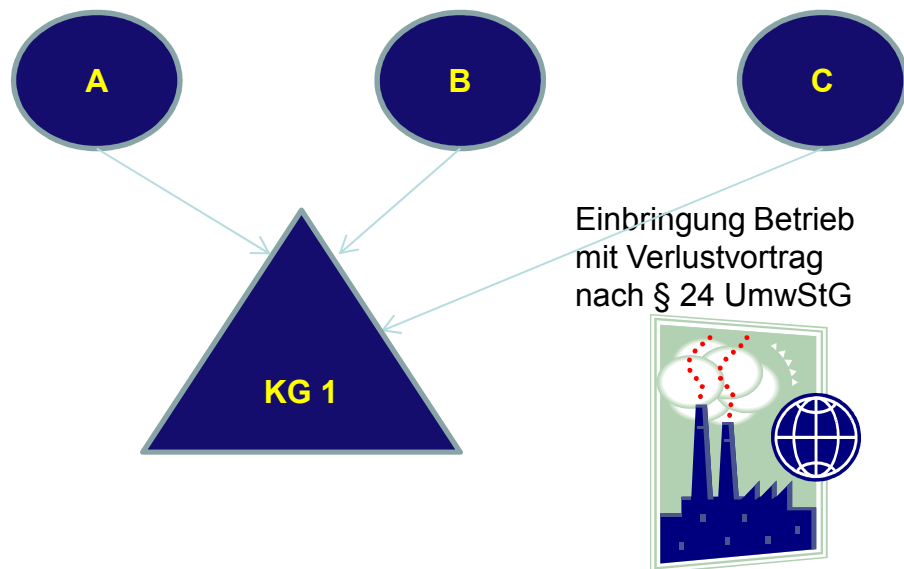
Verlustübergang nur bezogen auf den direkt beteiligten Gesellschafter; dabei ist die Obergesellschaft allein Gesellschafter der Untergesellschaft; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8 GewStR 2009 OFD Münster, DStR 2008,1193

Anwachsung: Wächst die KG 1 in einem weiteren Schritt auf A / B an, könnte der Verlust, der von der KG 2 übergegangen ist, nicht auf die KG 1 übergehen. Es fehlt an der Unternehmeridentität.

Nachvollziehbarkeit?

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. **Gewerbeverluste**
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. **Bei Umwandlungen**

Einbringungen in Personengesellschaft nach § 24 UmwStG: Einbringung eines Einzelunternehmens

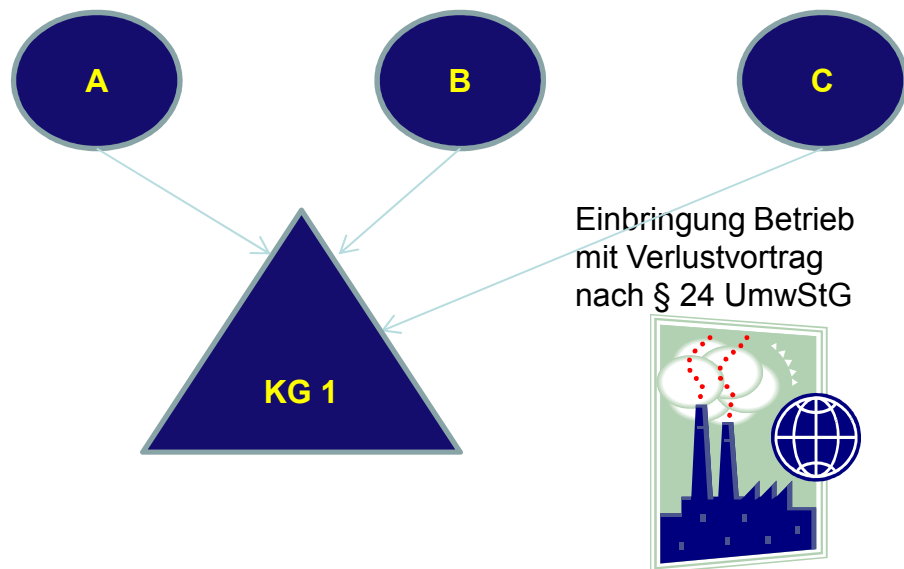


Geht der Verlustvortrag des eingebrachten Einzelunternehmens über auf die KG?

Ja; siehe R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 5 S. 1 GewStR 2009

Da die Unternehmeridentität bei Personengesellschaften an die Person des Mitunternehmers anknüpft, geht der vertragsfähige Gewerbeverlust bei Einbringung des Verlustbetriebes in eine Personengesellschaft mit dieser mit über, wenn der einbringende Mitunternehmer bei dieser Personengesellschaft wird. Allerdings ist der übergegangene Verlust an den einbringenden Mitunternehmer geknüpft und kann nur mit Gewinnen verrechnet werden, die ihm zuzurechnen sind. Scheidet der Mitunternehmer später wieder aus der Mitunternehmerschaft aus, kann er den Verlust jedoch nicht „mitnehmen“, da dieser im Sinne der Unternehmensidentität an die Personengesellschaft gebunden wurden. Alleine für den Fall der Anwachsung wäre ein solcher Fall denkbar.

Einbringungen in Personengesellschaft nach § 24 UmwStG: Einbringung eines Einzelunternehmens



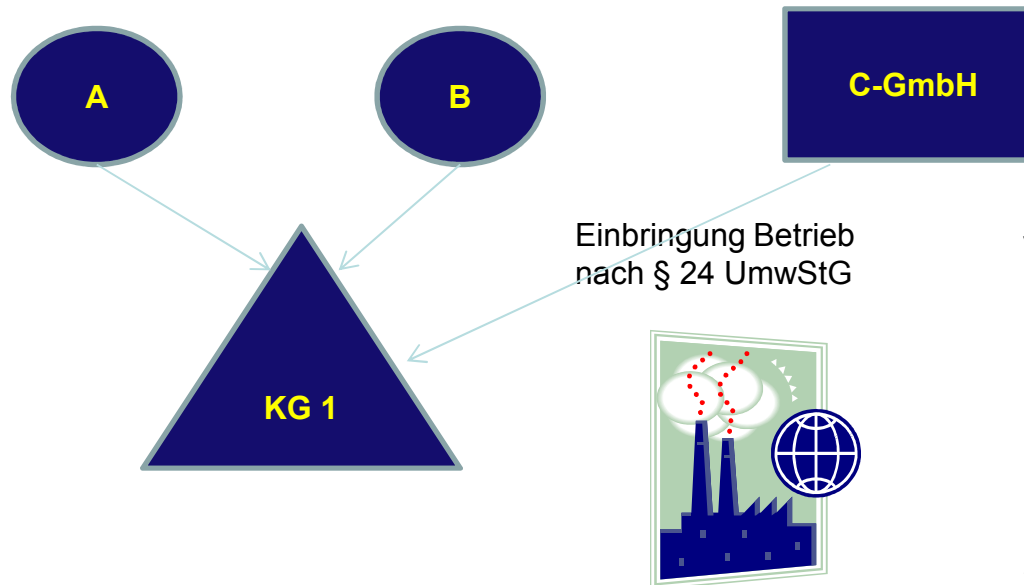
Geht der Verlustvortrag des eingebrachten Einzelunternehmens über auf die KG?

Ja; siehe R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 5 S. 1 GewStR 2009

Nach dem Übergang eines Verlustes auf eine Mitunternehmerschaft sind die übergegangenen Verluste nur mit Gewinnanteilen des Einbringenden zu verrechnen, die diesem als Mitunternehmer zuzurechnen sind. Nach der Rechtsprechung des BFH vom 17.01.2006 – VII R 96/04, HFR 2006, 591 sind auch Sondervergütungen im Rahmen der Verlustverrechnung zu berücksichtigen. Zur Eindämmung der Möglichkeit von Steuergestaltungen hat der Gesetzgeber in § 10a S. 4 und 5 GewStG jeweils im zweiten Halbsatz ergänzt, dass Vorabgewinnanteile bei der Verlustverrechnung nicht zu berücksichtigen sind. Damit wird die frühere Verwaltungsauffassung gesetzlich verankert.

E.2. Verluste – bei Personenunternehmen – Einbringung

Einbringungen des Betriebes einer Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft nach § 24 UmwStG

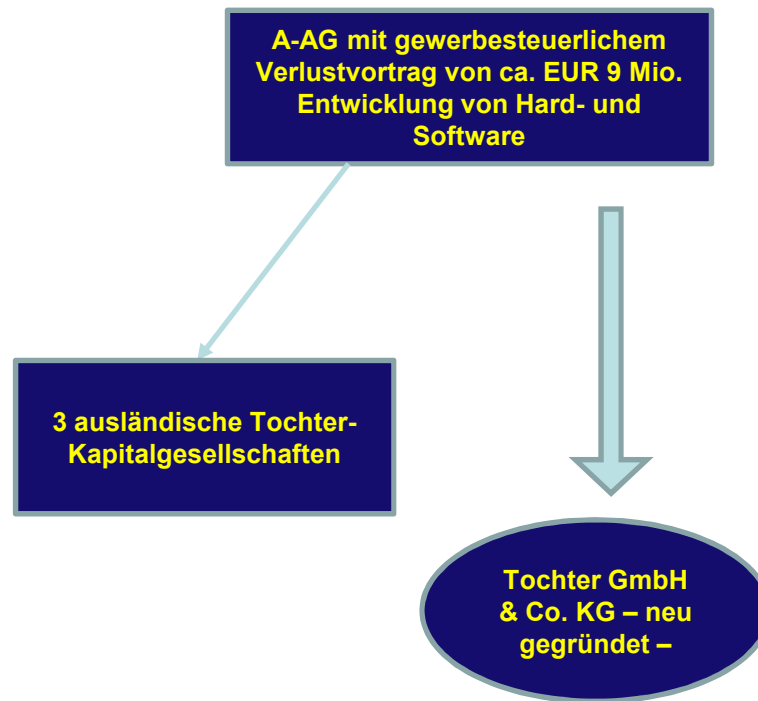


Grundproblem: Geht der Verlustvortrag des eingebrachten Betriebes der KapG über ?

Nein laut FV: Vgl. FM NRW, Erlass vom 27.01.2012, DB 2012, S. 605, da grundsätzlich Weiternutzung des VV in GmbH möglich wäre.

BFH-Urteil vom 17.01.2019 – III R 35/17, BStBl. 2019 II 407

Sachverhalt:



Ausgliederung des operativen Geschäfts auf die neu gegründete Tochter-KG Ende 2009

Problem: Wandert der Verlust mit auf die KG?

BFH-Urteil vom 17.01.2019 – III R 35/17, BStBl. 2019 II 407

Einordnung des Vorgangs:

- Zivilrechtlich:

Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG: „Ein Rechtsträger (AG) kann aus seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile ausgliedern ... zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden Rechtsträger (KG) ... gegen Gewährung von Anteilen dieses Rechtsträgers an den übertragenden Rechtsträger (Ausgliederung).“

- Steuerlich:

Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.

BFH-Urteil vom 17.01.2019 – III R 35/17, BStBl. 2019 II 407

Problematik: Geht in solchen Fällen der gewerbesteuerliche Verlust „mit dem Betrieb“ auf den übernehmenden Rechtsträger über?

- **Spezialgesetzliche Regelung für diesen Fall:**

Gibt es nicht (so auch der BFH in seinem Urteil).

- **§ 23 Abs. 5 UmwStG: Wegfall des Verlustes in den Fällen der Einbringung nach § 20 UmwStG greift in diesen Fällen explizit nicht wegen § 24 Abs. 4 UmwStG, der diesen in Fällen der Einbringung nach § 24 UmwStG für nicht anwendbar erklärt.**
- **§ 18 I S. 2 UmwStG ist für die Fälle der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG nicht anwendbar, siehe § 1 Abs. 1 S. 2 UmwStG.**

BFH-Urteil vom 17.01.2019 – III R 35/17, BStBl. 2019 II 407

- Die FinVerw. ließ nach den alten GewStR 1998 einen solchen Verlust mit auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen (Abschn. 68 GewStR 1998). Dies galt bis 2008. Die „neuen“ GewStR 2009 enthalten keine Aussagen mehr zu dem Problem.
- Der Gesetzgeber ging bei der Schaffung des § 10a S. 10 2. HS GewStG Ende 2009 davon aus, dass in solchen Fällen der Gewerbeverlust mit „runter“ wandert. Er orientierte sich somit an der alten Sichtweise der FV. Die Schaffung der Vorschrift sollte bestimmten Gestaltungen (Einbringung des Betriebes einer KapG auf eine Tochter-Personengesellschaft incl. Verlustvortrag) und die fortwährende Nutzung des Gewerbeverlustes bei der Tochter-Personengesellschaft erschweren.

BFH-Urteil vom 17.01.2019 – III R 35/17, BStBl. 2019 II 407

- **Erlass FM NRW vom 27.01.2012**, FR 2012, S. 238 versagte nunmehr den Verlustübergang in diesen Fällen ab dem EHZ 2009.
Begründung: Die KapG habe qua der Gewerblichkeitsfiktion nach § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG weiterhin einen Gewerbebetrieb, in welchem die Verluste weiterhin nutzbar sind.
- Dem folgt der **BFH** im Ergebnis: Zumindest, solange sich der übertragende Rechtsträger nicht ausschließlich auf das Halten der KG-Beteiligung beschränke, könne der Verlust nicht mit auf die KG „wandern“. Argument: Dann könnte die KapG den Verlust noch auf Grund der übrigen Tätigkeit nutzen.
- Hier hatte die übertragende AG noch die Beteiligung an den drei Auslandstöchtern inne; somit keine ausschließliche Beschränkung auf das Halten der KG-Beteiligung.

BFH-Urteil vom 17.01.2019 – III R 35/17, BStBl. 2019 II 407

Entscheidung ist nicht unkritisch und sollte bei derartigen Gestaltungen beachtet werden, da der gewerbesteuerliche Verlust „oben“ in der nicht mehr operativen KapG häufig nicht mehr sinnvoll nutzbar sein wird.

Sofern der übertragende Rechtsträger sich ausschließlich auf das Halten der PG-Beteiligung beschränkt, kommt ggf. (?) ein Verlustübergang in Betracht.

Dies ist aber nicht sicher!!

Fazit: Entscheidung kam überraschend; sollte aber auf jeden Fall berücksichtigt werden.

- **Einbringung Einzelunternehmen/PersG in KapG**
 - § 20 UmwStG
 - der Verlust des eingebrachten Betriebes geht unter (§ 23 Abs. 5 UmwStG)
- **Umwandlung/Formwechsel KapG in PersG/EU**
 - §§ 3 ff. UmwStG
 - Verlust der umgewandelten KapG geht unter gem. § 18 Abs. 1 S. 2 UmwStG
- **Verschmelzungen**
 - bei der übertragenden Körperschaft gehen die Verlustvorträge unter
 - bei der übernehmenden Körperschaft bleiben diese bestehen (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG)

- **Problematik § 10a S. 10 zweiter HS GewStG i.V.m. § 8c KStG – beachte hier erneut die grundsätzlichen Bedenken zu § 8c KStG !**
- **Voraussetzungen:**
 - 1.) Personengesellschaft mit Verlustvorträgen,
 - 2.) an denen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar über andere Personengesellschaften beteiligt sind *und*
 - 3.) bei diesen Kapitalgesellschaften kommt der § 8c KStG (nur über 50 % Anteilsübergang) zum Tragen.
- **Folge:** Liegen diese Voraussetzungen vor, kommt es zum ganzen bzw. teilweisen Wegfall der VV der PG (je nach Beteiligungshöhe der KapG an der PG); allein durch das Eingreifen des § 8c KStG auf Ebene der Kapitalgesellschaften.
- § 8d KStG spielt entsprechend dem Gesetzeswortlaut in diesen Fällen keine Rolle, da diese Vorschrift nicht auf den VV einer Personengesellschaft durchschlagen kann.

- **Problematik § 10a S. 10 zweiter HS GewStG i.V.m. § 8c KStG**

- **Beispiel:**

Folgende Beteiligungsstruktur liegt vor:

A ist zu 100 % (alternativ: 40 %) an der A-GmbH beteiligt, die wiederum 100 % (alternativ 40 %) an der B-KG (Verlustvorträge von 500.000 €) mit beteiligt ist.

A veräußert seine gesamte Beteiligung Anfang 2019 an den X und löst damit bei der A-GmbH einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S. des § 8c KStG aus.

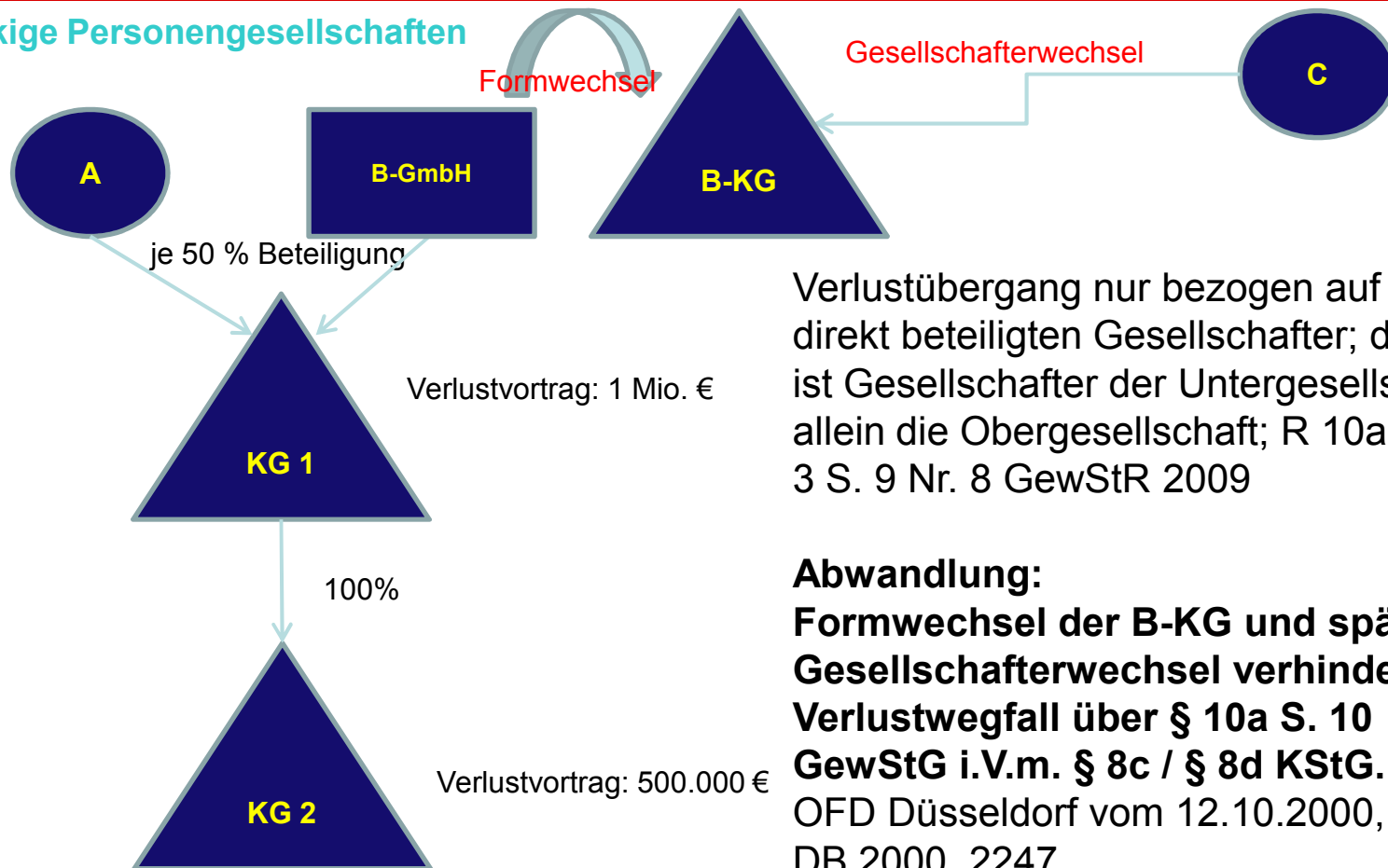
- Weitere Folgen für den Verlustvortrag bei der KG ?

- **Problematik § 10a S. 10 zweiter HS GewStG i.V.m. § 8c KStG**
- **Lösung Beispielsfall**
- **Variante 1: A veräußert 100 % an X**
- **Alternative 1:** Beteiligung Kapitalgesellschaft an Personengesellschaft 100 %
Wegfall des gesamten gewerbsteuerlichen Verlustvortrags auf Ebene der KG wegen § 10a S. 10 2.HS Nr.1 GewStG. Bei der A-GmbH greift § 8c Abs. 1 KStG dem Grunde nach (voller Wegfall KöSt/GewSt-Verluste). Da die A-GmbH zu 100 % an der B-KG beteiligt ist, fällt insofern (komplett) der gesamte gewerbsteuerliche VV der KG weg.
- **Alternative 2:** Beteiligung Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft 40 %
Wegfall i.H.v. 40 % des gewerbsteuerlichen VV auf Ebene der KG (=200.000 €) wegen § 10a S. 10 2. HS Nr. 1 GewStG. Bei der A-GmbH greift § 8c Abs. 1 KStG (voller Wegfall KöSt/GewSt-Verluste). Da die A-GmbH zu 40 % an der B-KG beteiligt ist, fällt insofern der anteilige gewerbsteuerliche VV der KG weg.

- **Problematik § 10a S. 10 zweiter HS GewStG i.V.m. § 8c KStG**
- **Lösung Beispielsfall**
- **Variante 2: A veräußert 40 % an X**
- **Alternative 1:** Beteiligung KapGes an PersGes 100 %
Bei der A-GmbH greift § 8c Abs. 1 KStG dem Grunde nach nicht, da die 50 %-Schwelle nicht überschritten ist. Somit kommt auch nicht der § 10a S. 10 2. Halbsatz GewStG auf Ebene der KG zum Tragen.
- **Alternative 2:** Beteiligung KapG an PersGes 40 %
Lösung wie in Alternative 1. Kein Verlustwegfall bei der Personengesellschaft.

- **Problematik § 10a S. 10 zweiter HS GewStG i.V.m. § 8c KStG**
- **Besonderheiten bei laufenden Gewerbeverlusten?**
- Nach § 8c KStG werden -entsprechend dem Wortlaut der Norm- auch die laufenden, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb angefallenen Verluste erfasst. Ebenso beim unterjährigen Unternehmerwechsel eines Einzelunternehmers bzw. bei Mitunternehmerwechsel in einer Personengesellschaft.
- Anders ggf. bei § 10a S.10 2. HS GewStG?
 - Die Vorschrift verweist auf „die Fehlbeträge“; dies sind solche iS von § 10a S. 7 GewStG; mithin die zum 31.12. des Vorjahres festgestellten Fehlbeträge.
 - Aber: Anwendungsschreiben der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 29.11.2017, DStR 2017, S. 2678: Demnach werden auch die laufenden Verluste des Jahres bis zum schädlichen Anteilseignerwechsel mit gekürzt

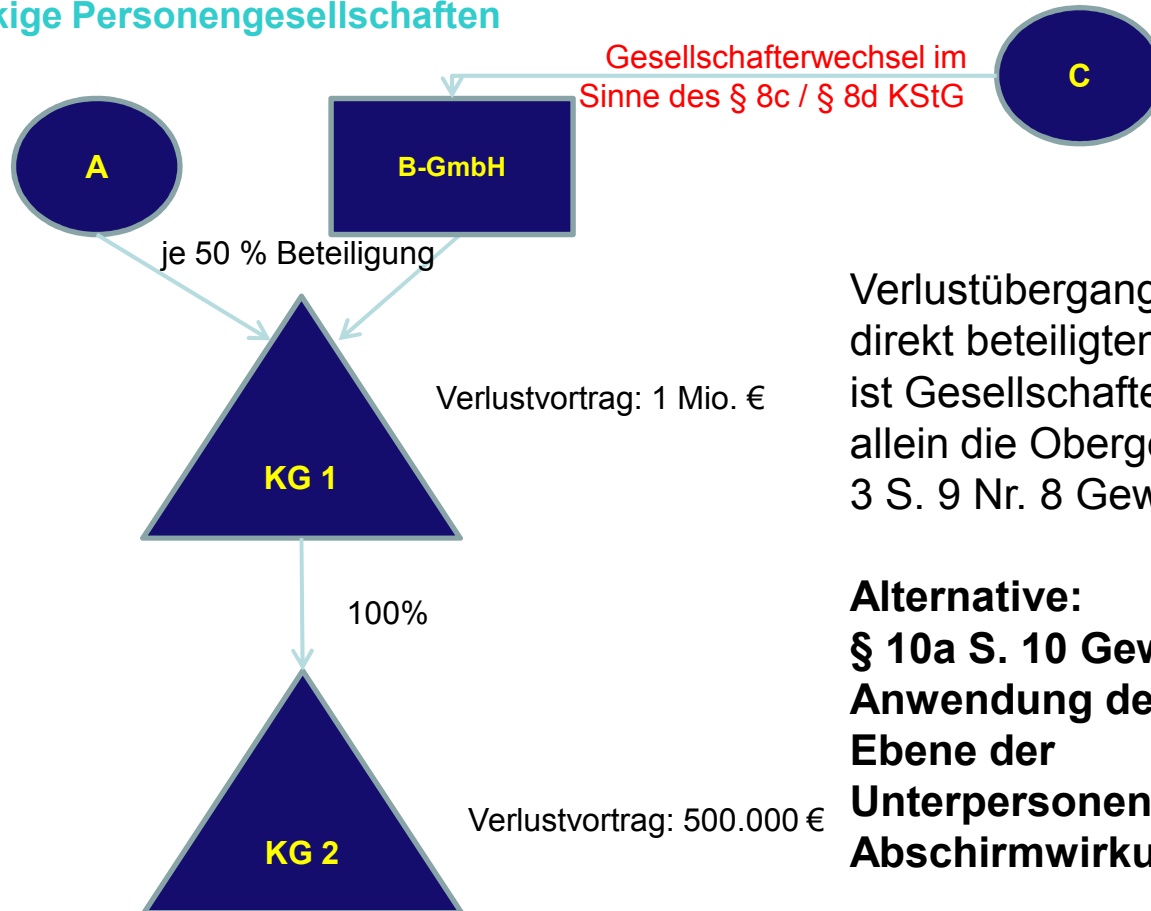
Doppelstöckige Personengesellschaften



Verlustübergang nur bezogen auf den direkt beteiligten Gesellschafter; dabei ist Gesellschafter der Untergesellschaft allein die Obergesellschaft; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8 GewStR 2009

Abwandlung:
Formwechsel der B-KG und späterer Gesellschafterwechsel verhindert den Verlustwegfall über § 10a S. 10 GewStG i.V.m. § 8c / § 8d KStG.
 OFD Düsseldorf vom 12.10.2000, DB 2000, 2247

Doppelstöckige Personengesellschaften



Verlustübergang nur bezogen auf den direkt beteiligten Gesellschafter; dabei ist Gesellschafter der Untergesellschaft allein die Obergesellschaft; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8 GewStR 2009

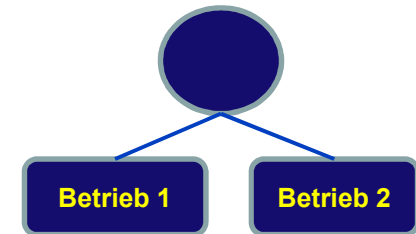
Alternative:
§ 10a S. 10 GewStG führt zur Anwendung des § 8c / § 8d KStG auf Ebene der Unterpersonengesellschaften! Keine Abschirmwirkung!

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. **Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben**
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

Frage der sachlichen Selbständigkeit des Betriebes

Natürliche Person

- ggfs. parallel oder nacheinander verschiedene Gewerbebetriebe

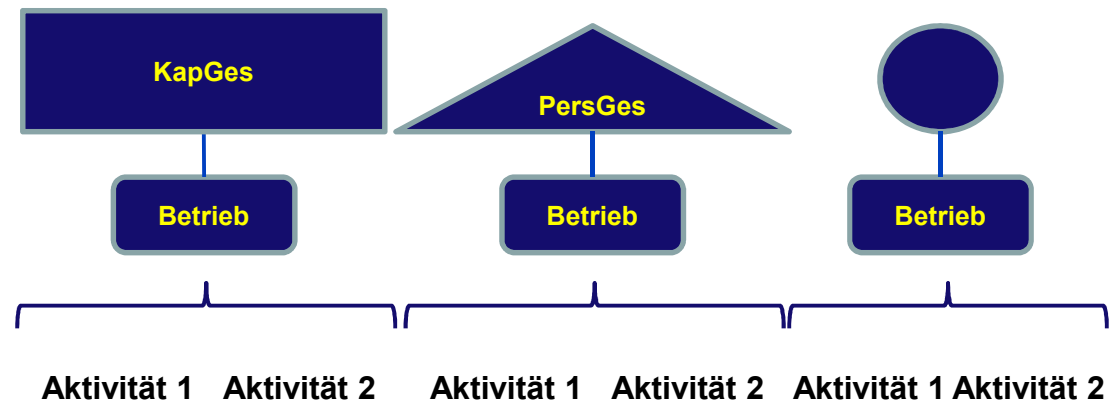


Mitunternehmerschaft

- Einheitlicher Gewerbebetrieb

Kapitalgesellschaft

- Einheitlicher Gewerbebetrieb



Relevanz des Betriebsbegriffes:

- **Verlustnutzung innerhalb eines Betriebes / keine Verlustverrechnung zwischen Betrieben (Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer)**
- **Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG: EUR 24.500**
- **Zerlegung, §§ 28ff. GewStG**

FG Düsseldorf vom 23.06.2020 – 10 K 197/17 G, EFG 2020, 1258

Sachliche Selbständigkeit einer Aktivität richtet sich nach dem

finanziellen

wirtschaftlichen

***organisatorischen* Zusammenhang der Aktivitäten.**

***Organisatorischer Zusammenhang* bei Einzelunternehmern und allen anderen Organisationsformen eigentlich inhaltsleer.**

Allerdings BFH vom 18.12.1996 – XI R 96/96, BStBl. 1997 II 573: Lieferanten- und Kundenkreis; Arbeitnehmer; Lage der Geschäftsräume, Einsatz von Betriebsmitteln und Finanzierung ausschlaggebend.

Also kein Zusammenhang, wenn eine Markentankstelle und eine freie Tankstelle betrieben wird. Anders im Entscheidungsfall, bei dem zwei Tankstellen betrieben wurden.

FG Düsseldorf vom 23.06.2020 – 10 K 197/17 G, EFG 2020, 1258

Sachliche Selbständigkeit einer Aktivität richtet sich nach dem

finanziellen

wirtschaftlichen

organisatorischen Zusammenhang der Aktivitäten.

***Wirtschaftlicher Zusammenhang* ist das einheitliche oder getrennte unternehmerisch Konzept. Da die Diversifizierung als unternehmerische Strategie anerkannt ist, lassen sich auch unterschiedliche Tätigkeitszwecke zusammenfassen, BFH vom 21.01.1976 – I R21/74, BStBl. 1976 II 389.**

FG Düsseldorf vom 23.06.2020 – 10 K 197/17 G, EFG 2020, 1258

Sachliche Selbständigkeit einer Aktivität richtet sich nach dem

finanziellen

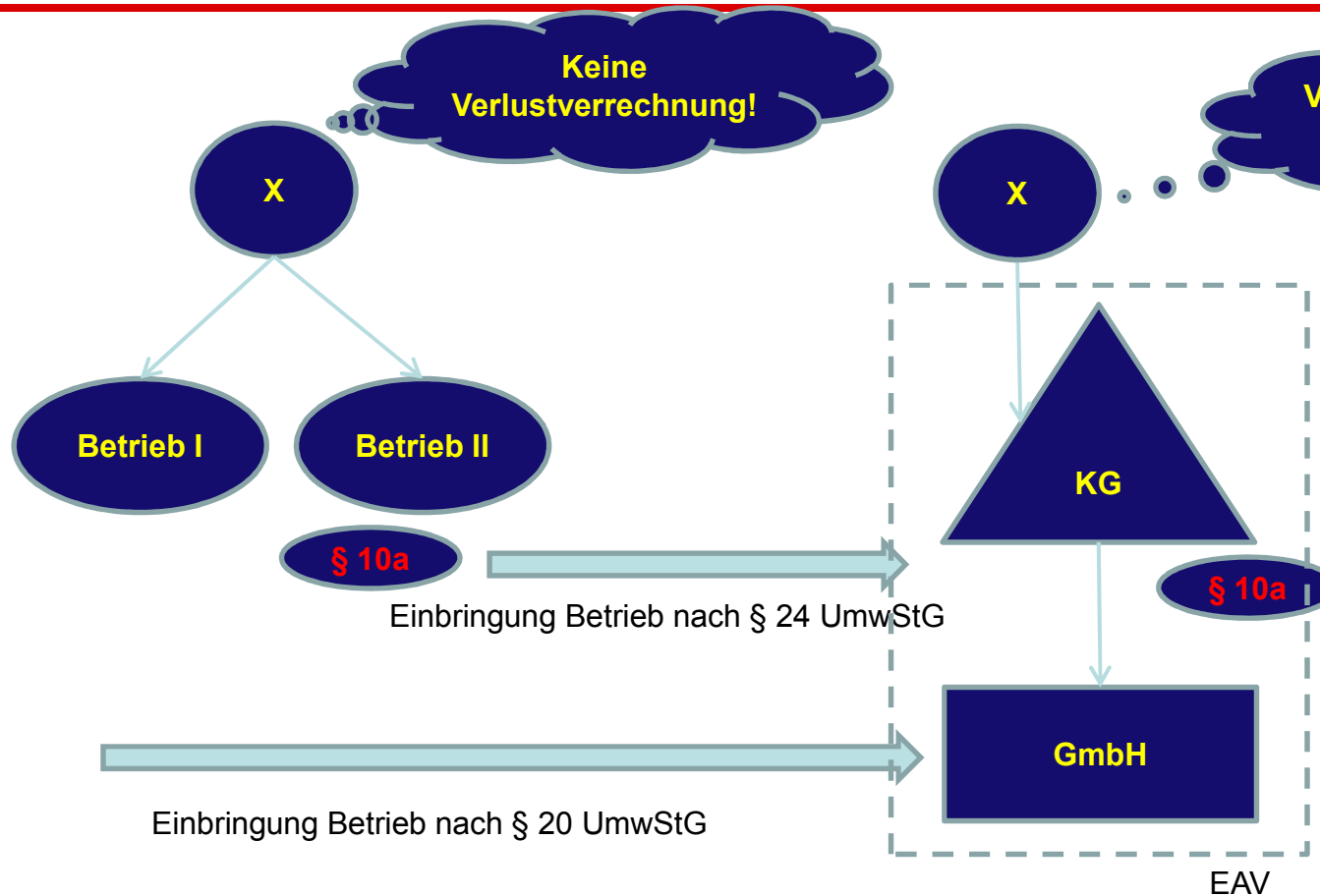
wirtschaftlichen

organisatorischen Zusammenhang der Aktivitäten.

***Finanzieller Zusammenhang* fehlt bei getrennten Aufzeichnungen, getrennten Kassensystemen und Bankkonten und gesonderter Gewinnermittlungen und Bilanzen.**

Der finanzielle Zusammenhang erlaubt der natürlichen Person durch organisatorische Maßnahmen das Vorliehen eines oder mehrere Betriebe zu nehmen.

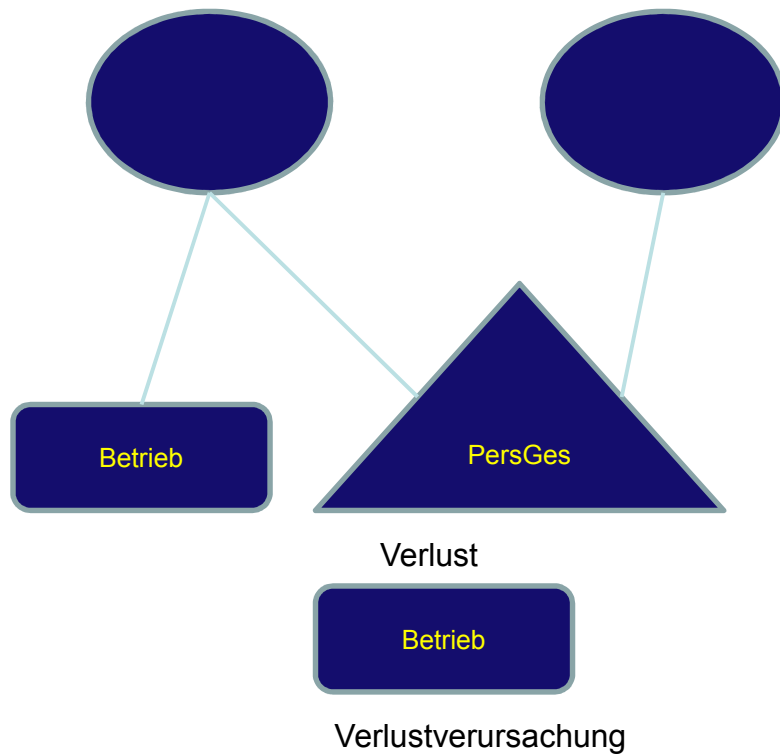
C. Steuergegenstand – Mehrheit von Betrieben – Einbringung



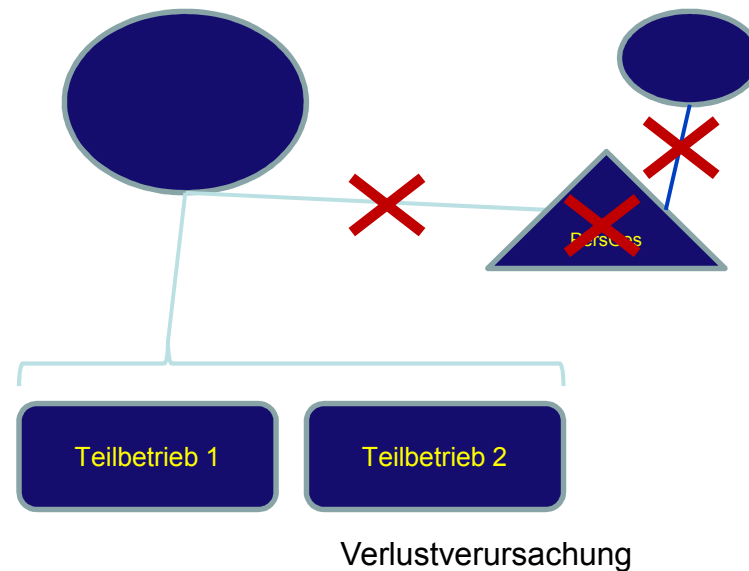
Verlustvortrag geht im Rahmen der Einbringung nach § 24 UmwStG auf die KG über.

Gewinne werden im Rahmen der Zurechnung nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG der Organträgerin zugerechnet. Sie kann die Gewinne mit dem Verlustvortrag verrechnen.

Ausgangssituation

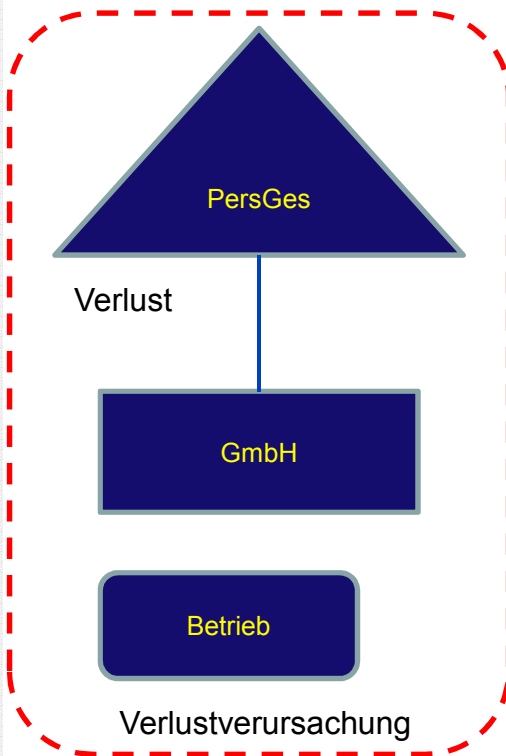


Anwachsen des Verlustbetriebes



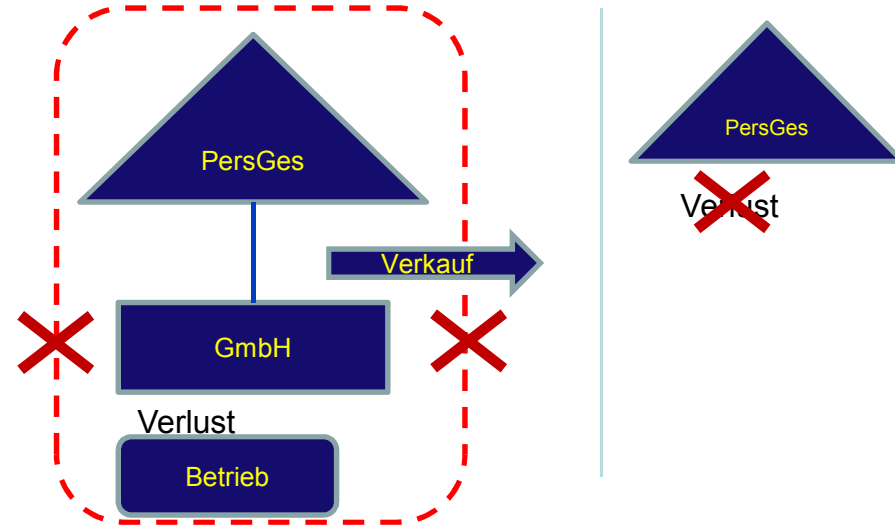
FG Münster vom 25.09.2009 – 4 K 2374/07 F, NWB HAAAD-38424
Soweit der übernehmende Gesellschafter am Verlustbetrieb beteiligt war, ist die Unternehmer- und Unternehmensidentität gewahrt. Entscheidend ist jedoch, dass die Identität des verlustverursachenden Betriebes innerhalb der Gesamttätigkeit des aufnehmenden Betriebes erhalten bleibt.

Ausgangssituation



Verlustfeststellung
auf Ebene der
Organträgerin

Verkauf der Organgesellschaft

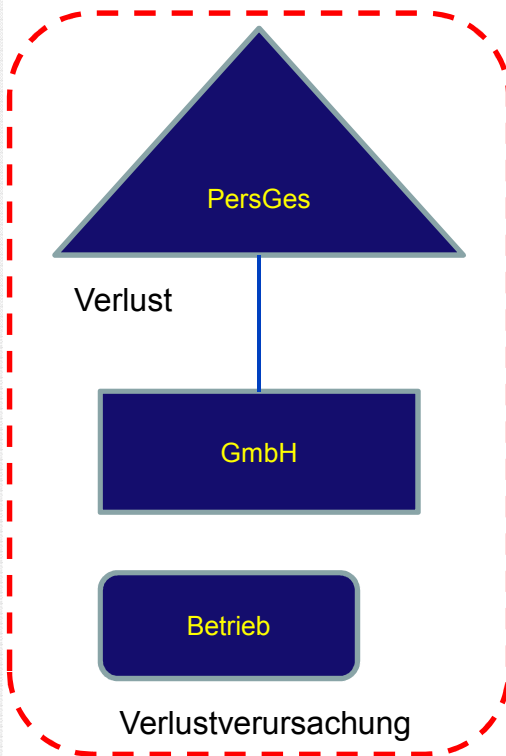


R 2.3 Abs. 1 GewStR 2009:

Die Betriebsstättenfunktion des § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG führt nicht dazu, dass die Organträgerin und die Organgesellschaft als einheitliches Unternehmen anzusehen sind.

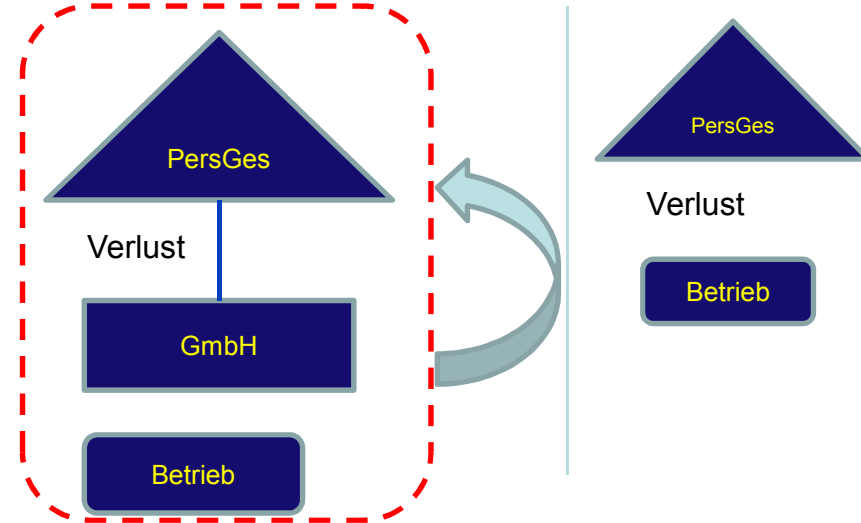
Unternehmensidentität der Organträgerin noch gewahrt ?

Ausgangssituation



Verlustfeststellung
auf Ebene der
Organträgerin

Verschmelzung der Organgesellschaft



R 2.3 Abs. 1 GewStR 2009:

Die Betriebsstättenfunktion des § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG führt nicht dazu, dass die Organträgerin und die Organgesellschaft als einheitliches Unternehmen anzusehen sind.

Die Verschmelzung beeinträchtigt die Unternehmensidentität nicht. 280

- A. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - 1. Veräußerungsvorgänge
 - 2. Ausschüttungen
 - 3. Organschaft
- B. Hinzurechnungen / Kürzungen
 - 1. Konzernfinanzierung, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 2. Bauzeitinsen, § 8 Nr. 1 lit. a GewStG
 - 3. Fiktives Anlagevermögen, § 8 Nr. 1 lit. d/e GewStG
- C. Sachliche Steuerpflicht – Mehrheit von Betrieben
- D. Kommunale Prüfungsdienste
- E. Gewerbeverluste
 - 1. Bei Kapitalgesellschaften
 - 2. Bei Personengesellschaften
 - 3. Bei Umwandlungen

**Wir freuen uns Sie
am 25. Juni 2021 im
Pullman Hotel, Köln
wieder zu begrüßen.**

Stefan Liedtke, LL.M.
RA / FAStR / StB

ATS Allgemeine Treuhand GmbH,
Düsseldorf

Dr. Christian Graw
Richter am Bundesfinanzhof

Thomas Schöneborn, LL.M.
Regierungsdirektor

Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen,
Referat Betriebsprüfung,
Köln

Praktisches Gewerbsteuerrecht

Informationen zum Seminar

Arbeitsgemeinschaft der
Fachanwälte für Steuerrecht
e.V.



Startseite

Veranstaltungen

Referenten

Veranstaltungsorte

Sie haben das Seminar „**Praktisches Gewerbsteuerrecht**“ der **Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V.** besucht oder planen das zu tun. Hier finden Sie Informationen zu kommenden und vergangenen Seminaren und den Dozenten.

Für Zugriff auf das Schulungsmaterial des letzten Seminars [registrieren](#) Sie sich bitte.