

# **KAUF UND VERKAUF VON ANTEILEN AN PERSONENGESELLSCHAFTEN**

## **TEIL 3: GEWERBESTEUER**

Dr. Matthias Scheifele, Hengeler Mueller

Videokonferenz, 20. Mai 2021



# THEMEN

- 1 Steuerbarkeit
- 2 Steuerschuldner
- 3 Bemessungsgrundlage
- 4 Steuerbefreiungen
- 5 Verlustverrechnung
- 6 Anrechnung auf Einkommensteuer (§ 35 EStG)

# 1. STEUERBARKEIT

## Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns nach § 7 Satz 2 GewStG

- I Steuerbarkeit (+), wenn der Veräußerer eine
  - Kapitalgesellschaft oder
  - Personengesellschaft ist
- I Steuerbarkeit bei PersGes auch, wenn ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind und die PersGes an sich rein vermögensverwaltend tätig ist (Infektion gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)  
(BFH v. 19.7.2018, IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77)
- I typisierende Missbrauchsverhinderung: "insbesondere" KapGes soll Möglichkeit zur steuerneutralen Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern in PersGes (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG) und anschließenden steuerfreien Veräußerung der Mitunternehmeranteile genommen werden  
(BT-Drucks. 14/6882, 41)
- I Nichtbesteuerung natürlicher Personen verstößt nicht gegen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG): weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, vereinfachter Verwaltungsvollzug  
(BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, NJW 2018, 1379 Rn. 112 ff.)

# 1. STEUERBARKEIT

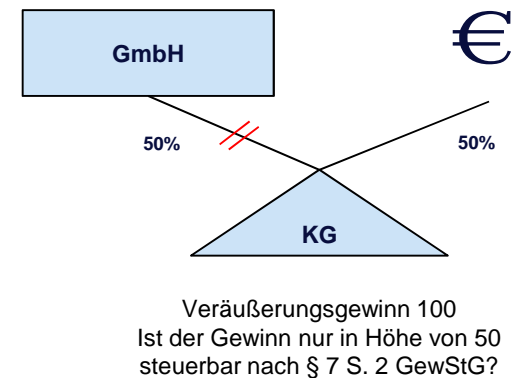
## Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns nach § 7 Satz 1 GewStG oder § 18 UmwStG

- | Grundsatz: Gewerbesteuer erfasst nur "laufenden" Gewinn => Gewinn/Verlust aus Veräußerung von Anteilen an PersGes nicht Teil des Gewerbeertrags i.S. des § 7 S. 1 GewStG  
(BFH v. 25.5.1962, I 78/61 S, BStBl. III 1962, 438; v. 28.2.1990, BStBl. II 1990, 699; R 7.1(3) S. 1-3 GewStR 2009)
- | Natürliche Personen können Mitunternehmeranteile grundsätzlich gewerbesteuerfrei veräußern.
- | Ausnahmen: Gewinn/Verlust ist laufender Gewinn und unterliegt der Gewerbesteuer bei
  - Veräußerung des Teil eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 2 EStG)
  - "Insichgeschäft" (§ 16 Abs. 2 S. 3 EStG)
  - PersGes mit Grundstücken im Umlaufvermögen (gewerblicher Grundstückshandel)  
(BFH v. 14.12.2006, IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777; v. 10.5.2007 - IV R 69/04, BFH/NV 2007, 2023)
- | weitere Ausnahme: Veräußerung innerhalb von 5 Jahren nach Formwechsel KapGes in PersGes (§ 18 Abs. 3 S. 2 UmwStG)

# 1. STEUERBARKEIT

## Sonderfall: Partieller Unternehmerwechsel bei mehrgliedriger PersGes mit natürlicher Person

- I BFH v. 19.7.2018, IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1282:
  - Veräußerungsgewinn in voller Höhe (100) steuerbar (nicht nur 50).
  - Wortlaut des § 7 S. 2 GewStG ("soweit er nicht auf eine natürliche Person ... entfällt") nach Sinn und Zweck so zu verstehen, dass der Gewinn in vollem Umfang dem Veräußerer (= KapGes) zugeordnet wird.



## 2. STEUERSCHULDNER

### Steuerschuld der Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG)

- I Auch für Veräußerungsgewinne iSv § 7 S. 2 GewStG ist Steuerschuld der PersGes anerkannt.  
(BFH v. 7.3.2019, IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696)
- I Fremdbestimmte Steuerwirkung verstößt nicht gegen Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit: (BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, NJW 2018, 1379 Rn. 108 -111)
  - keine Doppelbesteuerung, da der Erwerber erhöhten Bilanzwert in Ergänzungsbilanz übernimmt
  - *"Es ist Sache der Gesellschaft, die interne Gewinn- und Verlustverteilung auch unter Berücksichtigung anfallender Steuerpflichten zu regeln. Durch Gesellschaftsvertrag können etwaige Freistellungspflichten des die Gesellschaft durch den Verkauf seines Anteils verlassenden Gesellschafters im Hinblick auf Steuern vereinbart werden, die dadurch bei der Gesellschaft anfallen."*  
(ebenso BFH v. 19.7.2018, IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1282)
- I Keine nochmalige Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim Veräußerer (§ 9 Nr. 2 GewStG).

# 3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

## Allgemein

- | Legaldefinition des Veräußerungsgewinns in § 16 Abs. 2 EStG maßgebend (§ 7 S. 1 GewStG).
- | Die Liste unanwendbarer Vorschriften in R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009 enthält nicht § 16 Abs. 2 EStG.
- | Der Veräußerungsgewinn ist eine selbstständige Besteuerungsgrundlage im GewSt-Messbescheid.

# 3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

## Wert des Anteils am Betriebsvermögen

- | Ermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG auf den Zeitpunkt der Veräußerung (§ 7 S. 1 GewStG iVm § 16 Abs. 2 S. 2 EStG).
- | Laufendes Ergebnis der Mitunternehmerschaft sowie Einlagen und Entnahmen bis zum Veräußerungszeitpunkt verändern das Kapitalkonto des Veräußerers.
- | Falls PersGes Organträger ist, erfolgt aber keine unterjährige Zurechnung des Organeinkommens.  
(BFH v. 28.2013, IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494)



# 3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

## Auswirkung der Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinn

- I Gewerbesteuer zwar wohl in der Sache Veräußerungskosten, aber nicht abziehbar (§ 4 Abs. 5b EStG).  
(BFH v. 16.12.2009, IV R 22/08, BStBl. II 2010, 736; v. 7.3.2019, IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696; H 16 (12) EStH "Gewerbesteuer")
- I Mindert die Gewerbesteuer auf den Gewinn der Periode bis zum Veräußerungszeitpunkt (inkl. Veräußerungsgewinn) das Kapitalkonto?
  - Nach h.M. ist im Zwischenabschluss eine GewSt-Rückstellung zu bilden (§ 5 Abs. 1 EStG iVm § 249 Abs. 1 S. 1 HGB); § 4 Abs. 5b EStG enthält nur ein außerbilanzielles BA-Abzugsverbot.  
(vgl. *Tiede* in Hermann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 1981 und *Levedag* ebenda, § 35 EStG Anm. 118)
  - Problem: Iterationseffekt durch Erhöhung des Veräußerungsgewinns (Gewerbesteuer auf Gewerbesteuer)

## 3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

### Auswirkung kaufvertraglicher Ausgleichsregeln auf Veräußerungsgewinn

Beispiel: Der Verkäufer verpflichtet sich im Anteilskaufvertrag, den Käufer von der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn freizustellen.

#### I Veräußerungskosten?

BFH v. 7.3.2019, IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696:

- nur wenn Freistellung betrieblich veranlasst ist
- daran soll es fehlen, wenn Freistellungspflicht schon im Gesellschaftsvertrag angelegt war (im Urteilsfall: Veräußerung an Mitgesellschafter, nicht Dritten)
- M.E. nicht zu verallgemeinernde Sonderkonstellation (Veräußerung an Mitgesellschafter); jedenfalls bei Veräußerung an Dritte Minderung des Veräußerungspreises (ggf. Rückwirkung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

#### I Kaufvertragliche Freistellung des Käufers vermeidet grundsätzlich Iterationseffekt.

# 3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

## Sonderfall: Partieller Unternehmerwechsel bei mehrgliedriger PersGes

- | Ist die GewSt-Rückstellung nur dem Kapitalkonto des veräußernden Mitunternehmers oder anteilig den Kapitalkonten aller Mitunternehmer zu belasten?
  - ohne gesellschaftsvertragliche Sonderregel (s. unten) mindert die GewSt die Kapitalkonten aller Gesellschafter anteilig (daher beim Veräußerer nur anteilige Erhöhung des Veräußerungsgewinns) (**fremdbestimmter Steuereffekt**)
- | Einfluss gesellschaftsvertraglicher Ausgleichsregeln abhängig von Ausgestaltung:
  - Typ # 1: **Anpassung der Gewinnverteilung**
    - ! mindert Kapitalkonto des Veräußerers und erhöht Veräußerungsgewinn
  - Typ # 2: **Einlage in Personengesellschaften**
    - ! falls Einlage auf eigenes Kapitalkonto des Veräußerers:  
erhöht Kapitalkonto des Veräußerers und mindert Veräußerungsgewinn

# 3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE

## Sonderfall: Partieller Unternehmerwechsel bei mehrgliedriger PersGes (Forts.)

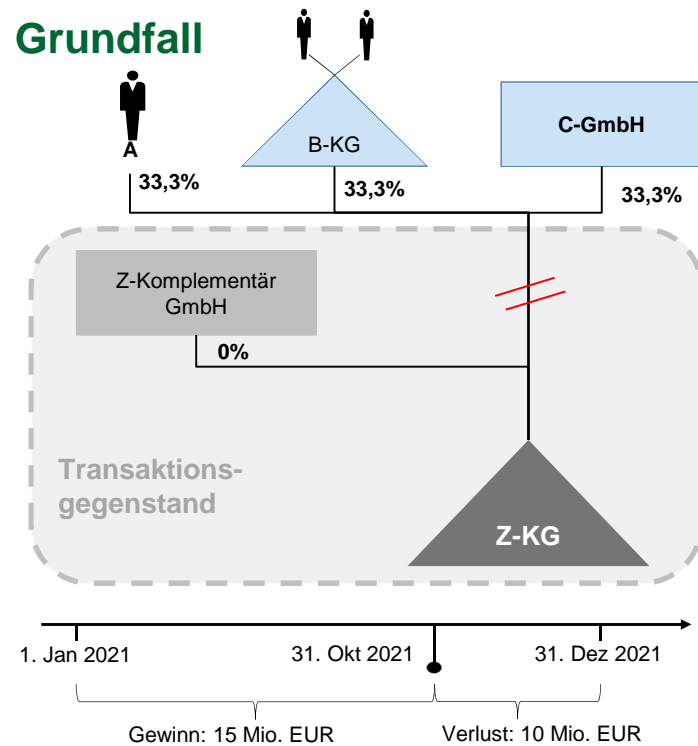
- i falls Einlage auf gesamthänderisches Rücklagenkonto:
  - ® erhöht anteilig Kapitalkonto des Veräußerers und mindert anteilig Veräußerungsgewinn
  - ® im Übrigen keine Veräußerungskosten (und damit keine Minderung des Veräußerungsgewinns), da gesellschaftlich veranlasst  
(BFH v. 7.3.2019, IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696)
  - ® Sonderbetriebseinnahmen der verbleibenden Mitgesellschafter?  
m.E. (-), da gesellschaftliche Veranlassung (s. oben)
- Typ # 3: **Freistellung der Mitgesellschafter (zB durch Einlage auf deren Kapitalkonten)**
  - i keine Veräußerungskosten (und damit keine Minderung des Veräußerungsgewinns), da gesellschaftlich veranlasst (BFH v. 7.3.2019, IV R 18/17, BStBl. II 2019, 696)
  - i daher m.E. auch keine Sonderbetriebseinnahmen der verbleibenden Mitgesellschafter (s. oben)

# 4. STEUERBEFREIUNGEN

## Steuerfreie Anteile des Veräußerungsgewinns

- | Der Veräußerungsgewinn ist steuerfrei, soweit er auf stille Reserven entfällt, die von der deutschen Besteuerung ausgenommen sind:
  - Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG iVm § 7 S. 4 GewStG)  
(BFH v. 22.7.2010, IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511)
    - | bei heterogenem Gesellschafterkreis (KapGes und natürlichen Personen):  
**fremdbestimmter Steuereffekt**
  - ausländische Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG)
- | Praktische Relevanz vertraglicher Kaufpreisallokation!

# GRUNDFALL



- Wie Grundfall (siehe Teil 1).
- Kapitalkonten zum 31.12.2020: je 20 Mio.
- Fehlbetrag (§ 10a GewStG) der Z KG zum 31.12.2020: 60 Mio.
- Veräußerungspreis: 120 Mio, also 40 Mio. je Mitunternehmer (davon entfallen je 10% auf eine Tochter-KapGes mit Buchwert 6 Mio)
- GewSt-Belastung der Z KG effektiv 15%

# GRUNDFALL

## „Stand-alone“ Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinn nach § 7 S. 2 GewStG (ohne kaufvertragliche Freistellung)\*

	A	B-KG	C-GmbH	Summe	
Veräußerungspreis	40,00	40,00	40,00	120,00	
./. Veräußerungskosten	0,00	0,00	0,00	0,00	
Kapitalkonto 31.12.2020	20,00	20,00	20,00	60,00	
plus/minus laufender Gewinn bis 31.10.2021	5,00	5,00	5,00	15,00	
minus GewSt-Rückstellung zum 31.10.2021	1,52	1,52	1,52	4,55	← Iterationseffekt (GewSt auf GewSt)    ← anteilige Aufteilung der GewSt-Rst (zu Lasten von A)
./. Kapitalkonto zum 30.10.2021	23,48	23,48	23,48	70,45	
Veräußerungsgewinn	16,52	16,52	16,52	49,55	
davon zu 95% steuerfrei (§ 8b KStG iVm § 7 S. 4 GewStG)**	0,00	0,00	1,90	1,90	unterschiedlich hohe Steuerfreiheit
davon zu 40% steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG iVm § 7 S. 4 GewStG)***	0,80	0,80	0,00	1,60	
EST-/KöSt-pflichtiger Veräußerungsgewinn	15,72	15,72	14,62	46,05	
Gewerbeertrag nach § 7 S. 2 GewStG	0,00	15,72	14,62	30,33	
Stand-alone GewSt (15%) auf Veräußerungsgewinn	0,00	2,36	2,19	4,55	← höhere GewSt durch Iteration

\* vor Verlustausgleich und -abzug

\*\* 95% von 2 Mio

\*\*\* 40% von je 2 Mio

# GRUNDFALL

## „Stand-alone“ Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinn nach § 7 S. 2 GewStG (mit Freistellung)\*

	A	B-KG	C-GmbH	Summe	
Veräußerungspreis	40,00	40,00	40,00	120,00	
./. GewSt-Freistellung nach Kaufvertrag	0,00	2,13	1,97	4,10	← verhindert Iterationseffekt
Veräußerungspreis nach Anpassung	40,00	37,87	38,03	115,90	
./. Veräußerungskosten	0,00	0,00	0,00	0,00	
Kapitalkonto 31.12.2020	20,00	20,00	20,00	60,00	
plus/minus laufender Gewinn bis 31.10.2021	5,00	5,00	5,00	15,00	
minus GewSt-Rückstellung zum 31.10.2021**	1,29	1,29	1,29	3,87	← anteilige Aufteilung der GewSt-Rst (zu Lasten von A)
./. Kapitalkonto zum 30.10.2021	23,71	23,71	23,71	71,13	
Veräußerungsgewinn	16,29	14,16	14,32	44,77	
davon zu 95% steuerfrei (§ 8b KStG iVm § 7 S. 4 GewStG)**	0,00	0,00	1,90	1,90	unterschiedlich hohe Steuerfreiheit
davon zu 40% steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG iVm § 7 S. 4 GewStG)***	0,80	0,80	0,00	1,60	
Est-/KoSt-pflichtiger Veräußerungsgewinn	15,49	13,36	12,42	41,27	
Gewerbeertrag nach § 7 S. 2 GewStG	0,00	13,36	12,42	25,78	
Stand-alone GewSt (15%) auf Veräußerungsgewinn	0,00	2,00	1,86	3,87	← niedrigere GewSt mangels Iterationseffekt

\* vor Verlustausgleich und -abzug

\*\* 95% von 2 Mio

\*\*\* 40% von je 2 Mio



# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Verfahren

- I Ermittlung eines einheitlichen Gewerbeertrags für gesamten Erhebungszeitraum der Veräußerung.  
(R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 9 S. 1 GewStR 2009)
- I Keine gesonderte Feststellung des bis zum Veräußerungszeitpunkt aufgelaufenen laufenden Gewerbeertrags oder des Veräußerungsgewinns/-verlusts.
- I Das gilt auch bei unterjährigem Gesellschafterwechsel.
- I Ausnahme: bei vollständigem Wechsel aller Mitunternehmer (einschließlich des 0%-Komplementärs) abgekürzter Erhebungszeitraum (§ 14 S. 3 iVm § 2 Abs. 5 GewStG).  
(R 2.7 Abs. 2 GewStR 2009)

# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Schritt # 1: Verlustausgleich

(intra-periodische Verrechnung mit laufenden Verlusten des Veräußerungsjahres)

- I (Unterjährige) Anteilsveräußerung schränkt Verrechnung von Verlusten und Gewinnen desselben Erhebungszeitraums (Verlustausgleich) nicht ein, da Gewerbebetrieb bei partiellem Mitunternehmerwechsel nicht als eingestellt gilt.  
(BFH v. 26.6.1996, VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179; v. 22.1.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843)
- I Saldierung des Ergebnisses (Gewinn/Verlust) der Teilperiode vor dem Gesellschafterwechsel mit dem Ergebnis (Gewinn/Verlust) der Teilperiode nach dem Gesellschafterwechsel.  
(R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 9 Satz 1 GewStR 2009)
- I Auch Veräußerungsgewinn/-verlust wird in die Saldierung einbezogen.
- I Praktische Konsequenz: Verluste nach dem Veräußerungszeitpunkt werden mit Gewinnen bis zur Veräußerung (einschließlich eines Veräußerungsgewinns) voll verrechnet (Mitverbrauch des laufenden Verlusts der verbleibenden oder neuen Gesellschafter) (**fremdbestimmter Steuereffekt**).

# GRUNDFALL

## „Stand-alone“ GewStG auf Gewerbeertrag (inkl. laufendes Ergebnis) bis Veräußerung\* (mit Freistellung)\*

	A	B-KG	C-GmbH	Summe
Gewerbeertrag nach § 7 S. 2 GewStG**	0,00	15,72	14,62	30,33
Gewerbeertrag auf laufendes Ergebnis bis 31.10.2021 (§ 7 S. 1 GewStG)	5,00	5,00	5,00	15,00
Gewerbeertrag der Periode bis 31.10.2021 (inkl. Veräußerungsgewinn)	5,00	20,72	19,62	45,33
Stand-alone GewSt (15%) auf Ergebnis bis 31.10.2021	0,75	3,11	2,94	6,80

\* vor (i) Verlustausgleich (dh keine Verrechnung mit Verlusten desselben EZ nach der Veräußerung) und (ii) Verlustabzug nach § 10a GewStG

\*\* ohne kaufvertragliche Freistellung (also mit Iterationseffekt)

# GRUNDFALL

## Gewerbsteuer nach Verlustausgleich (intra-periodisch)\*

	A	B-KG	C-GmbH	Käufer	Summe	
Gewerbertrag der Periode bis 31.10.2021 (inkl. Veräußerungsgewinn)**	5,00	20,72	19,62	0,00	45,33	
Gewerbertrag aus laufendem Geschäft von 01.11. bis 31.12.2021	0,00	0,00	0,00	-10,00	-10,00	
Gewerbertrag EZ 2021 (nach Verlustausgleich)	5,00	20,72	19,62	-10,00	35,33	
GewSt (15%) <u>nach</u> Verlustausgleich und <u>vor</u> Verlustabzug	0,75	3,11	2,94	-1,50	5,30	← Minderung GewSt um 1,50 (A, B-KG, C-GmbH profitieren)

\* vor Verlustabzug nach § 10a GewStG

\*\* ohne kaufvertragliche Freistellung (also mit Iterationseffekt)

# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Schritt # 2: Verlustabzug

(interperiodische Verrechnung mit Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG)

- | Verlustabzug nach § 10a GewStG, soweit nach Verlustausgleich positiver Gewerbeertrag verbleibt.
- | Auswirkung der Anteilsveräußerung auf Verlustvorträge:
  - Veräußerung des **ganzen** Mitunternehmeranteils: mangels Unternehmeridentität Wegfall des Verlustvortrags entsprechend Höhe der Beteiligung  
(BFH v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; R 10.a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 1 und Nr. 3 GewStR 2009)
  - Veräußerung eines **Teil**mitunternehmeranteils (d.h. Veräußerer bleibt Mitunternehmer): Verlustvortrag bleibt erhalten (Beteiligungsidentität nicht erforderlich)  
(BFH v. 17.1.2006, VIII R 96/04, BFH/NV 2006, 885; R 10.a.3 Abs. 3 S. 8 GewStR 2009)

# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Schritt # 2: Verlustabzug

(interperiodische Verrechnung mit Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG)

Ist der Gewerbeertrag im EZ der Veräußerung noch mit den veräußerungsbedingt entfallenden Verlustvorträgen verrechenbar?

- I Ja, Verlustverrechnung möglich in Bezug auf den positiven Gewerbeertrag, der bis zum Ausscheiden des Mitunternehmers entstanden ist.

(BFH v. 22.1.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 9 Sätze 2 und 3 sowie H 10a.3 Abs. 3 Abwandlung zu Beispiel 1 GewStR 2009)

- I **Argument:**

Gleichstellung des partiellen Unternehmerwechsels mit Wechsel des Alleinunternehmers. Entstehung der GewSt erst zum Ende des EZ (§ 18 GewStG) steht dem nicht entgegen, da Frage der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

- I **Fazit:**

(Nur) für Zwecke des Verlustabzugs nach § 10a GewStG ist der EZ in zwei Teilperioden aufzuteilen.

# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Schritt # 2: Verlustabzug

(interperiodische Verrechnung mit Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG)

Ist auch der Gewerbeertrag aus dem Veräußerungsgewinn noch mit den veräußerungsbedingt entfallenden Verlustvorträgen verrechenbar?

- I Ja. Der Gewinn nach § 7 S. 2 GewStG gehört zum Gewinn bis zur Veräußerung; sonst könnte er nicht mehr der PersGes zugerechnet werden.

Ist der Veräußerungsgewinn für Zwecke des Verlustabzugs nur dem veräußernden Mitunternehmer oder allen Mitunternehmern anteilig zuzurechnen?

- I Für Zurechnung nur zum Veräußerer spricht der Wortlaut des § 7 S. 2 GewStG ("soweit er ... entfällt").  
(vgl. BFH v. 19.7.2018, IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1282)
- I Für Aufteilung auf alle Mitunternehmer spricht § 10a S. 5 GewStG.  
(vgl. H 10a.3 (3) Abwandlung Beispiel 1 GewStH)
- I Praktische Konsequenz: Verlustvorträge der verbleibenden Gesellschafter/der „steuerbefreiten“ Mitveräußerer werden zugunsten der „steuerpflichtigen“ Veräußerer mitverbraucht (**fremdbestimmter Steuereffekt**).

# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Schritt # 2: Verlustabzug

(interperiodische Verrechnung mit Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG)

Wie ist die Mindestbesteuerung nach § 10a Sätze 1 und 2 GewStG bei unterjähriger Anteilsveräußerung durchzuführen?

Sockelbetrag nach § 10a S. 1 GewStG (1 Mio.)

- I bei unterjährigem Unternehmerwechsel: zeitanteilige Aufteilung auf Periode vor und nach Unternehmerwechsel (zB 10/12 zu 2/12)  
(FG BaWü v. 18.5.2017, EFG 2017, 59, aus anderen Gründen zurückgewiesen durch BFH v. 19.12.2019, IV R 8/17, BFH/NV 2020, 650)
- I bei mehrgliedriger PersGes anteilige Zurechnung zu jedem Mitunternehmer (§ 10a S. 5 GewStG)

Maßgebender Gewerbeertrag nach § 10a S. 2 GewStG = der Gewerbeertrag der Teilperiode bis zum Unternehmerwechsel

(R 10a.3 (3) S. 9 Nr. 9 S. 3 GewStR und H 10a.3 (3) "Änderung des Gesellschafterbestands" GewStH)



# 5. VERLUSTVERRECHNUNG

## Schritt # 2: Verlustabzug

(interperiodische Verrechnung mit Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG)

Ist ein durch die Mindestbesteuerung (§ 10a S. 2 GewStG) ausgelöster definitiver Verlustuntergang verfassungswidrig?

- I Vorlagebeschluss des BFH v. 26.2.2014 (I R 59/12, BStBl II 2014, 1016) zum BVerfG (2 BvL 19/14): Verstößt § 10a S. 2 GewStG bei Definitiveffekten gegen Art. 3 Abs. 1 GG?

# GRUNDFALL

## Gewerbesteuer nach Verlustabzug gemäß § 10a GewStG (interperiodisch)\*

	A	B-KG	C-GmbH	Käufer	Summe	
Gewerbeertrag 2021 nach Verlustausgleich und vor Verlustabzug**	5,00	20,72	19,62	-10,00	35,33	
davon Gewerbeertrag der Periode 01.01. bis 31.10.2021	15,71	15,71	15,71	0,00	45,33	← ratierliche Verteilung für Zwecke des Verlustabzugs (§ 10a S. 5 GewStG)
Fehlbeträge zum 31.12.2020 (§ 10a S. 4 GewStG)	20,00	20,00	20,00	0,00	60,00	
./. Sockelbetrag 1 Mio. (§ 10a S. 1 und 5 GewStG)	0,28	0,28	0,28	0,00	0,83	10/12 von 1 Mio
./. Verlustvorträge bis 60% des 1 Mio. übersteigenden anteiligen Gewerbeertrags bis 31.10.	9,26	9,26	9,26	0,00	27,77	← Mitverbrauch von Verlustverträgen des "steuerbefreiten" Veräußerers A
Gewerbeertrag nach Verlustabzug	-4,54	11,18	10,08	-10,00	6,73	
Nicht verbrauchte, wegfallende Fehlbeträge	10,46	10,46	10,46	0,00	31,39	
Gewerbesteuer (15%) nach Verlustabzug	-0,68	1,83	1,63	-1,50	1,28	

\* falls Gewerbeertrag für EZ 2021 nach Verlustausgleich positiv ist

## 6. ANRECHNUNG NACH § 35 EStG

- I Gewerbeertrag iSv § 7 S. 2 GewStG geht in Ermäßigung nach § 35 EStG ein.  
(BMF v. 3.11.2016, BStBl. I 2016, 1187 Rn. 14)

### Aber keine zielgenaue Entlastungswirkung:

- I Zurechnung des Entlastungspotenzials nach allgemeinem Gewinnverteilungsschlüssel (§ 35 Abs. 2 S. 2 EStG) und daher auch an persönlich nicht entlastungsberechtigte Gesellschafter (KapGes)
- I Entlastung nur für Gesellschafter, die am Ende des EZ Mitunternehmer sind  
(BFH v. 14.1.2016, IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875; BMF v. 3.11.2016, BStBl. I 2016, 1187, Rn. 19 ff.)
- I Anrechnungsüberhänge, wenn gewerbliche Einkünfte geringer als Anrechnungsvolumen (insb. je zeitlich näher Übertragung am Ende des Wirtschaftsjahres liegt)
- I Veräußerungsgewinn wird für Zwecke der Berechnung des Höchstbetrags nur dem Veräußerer zugerechnet (§ 35 Abs. 1 S. 2 EStG)
- I keine Anrechnung in "Formwechsel"-Fällen (§ 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG)

# 6. ANRECHNUNG NACH § 35 ESTG

## Gestaltung # 1: Veräußerung zum Ende des Erhebungszeitraums

### Formulierung wichtig:

- I Veräußerung zum **31.12., 24.00 Uhr** soll nicht genügen  
*(Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 Anm. 128; m.E. zweifelhaft)*
- I Veräußerung zum **1.1., 0.00 Uhr** soll nur für laufenden Gewinn des Vorjahres, aber nicht für Veräußerungsgewinn genügen, da dieser erst im neuen Jahr entsteht  
*(Levedag aaO)*
- I Veräußerung zum **31.12., 24.00 Uhr/1.1., 0.00 Uhr** (Mitternachtsgeschäft)?  
sollte analog R 14.4 Abs. 2 KStR 2015 dazu führen, dass dem Veräußerer noch das Anrechnungsvolumen (einschließlich des auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Anteils) zuzurechnen ist

# 6. ANRECHNUNG NACH § 35 ESTG

## Gestaltung # 2: Abgekürzter Erhebungszeitraum

- | Erhebungszeitraum = Kalenderjahr (§ 14 S. 2 GewStG)
- | abgekürzter EZ, wenn GewSt-Pflicht nicht für ganzes KJ besteht (§ 14 S. 3 GewStG)
- | Fiktion der Einstellung des Gewerbebetriebs bei Übergang des "ganzes Gewerbebetriebs" (§ 2 Abs. 5 S. 1 GewStG)
- | Folge: Getrennte Festsetzung der Steuermessbeträge
- | Voraussetzung: vollständiger Unternehmerwechsel, sprich gleichzeitige Veräußerung aller Mitunternehmeranteile (einschließlich des Anteils eines kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementärs); Mitveräußerung der Geschäftsanteile an Komplementär-GmbH reicht nicht!  
(BFH v. 19.12.2019, IV R 8/17, BFH/NV 2020, 650)