

Mindestbesteuerung

Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG i.V.m. § 10d EStG		
Gewerbeverlustvortrag		- 2.000.000 €
Gewerbeertrag	2.000.000 €	
Verlustabzug 1. Schritt	- 1.000.000 €	+ 1.000.000 €
Zwischensumme	1.000.000 €	- 1.000.000 €
Verlustabzug 2. Schritt	- 600.000 €	+ 600.000 €
der Gewerbesteuer zu unterwerfen	400.000 €	
Gewerbeverlustvortrag		- 400.000 €

Im vorliegenden Beispiel sind im Erhebungszeitraum 400.000 € der Gewerbesteuer zu unterwerfen, obwohl der Verlustvortrag ausreichen würde den gesamten Gewerbeertrag auszugleichen. Der nicht berücksichtigte Verlust geht grundsätzlich nicht endgültig verloren, er kann vorgetragen werden, d.h. zukünftig uneingeschränkt genutzt werden. Problematisch ist der Fall, wenn das gewerbliche Unternehmen in der Zukunft keine Möglichkeit hat den Verlust abzuziehen, etwa bei Einstellung des Betriebs oder bei einem Forderungsverzicht nach Einstellung der aktiven Tätigkeit einer Personengesellschaft.

Nach Auffassung der Verwaltung (BMF-Schreiben vom 19.10.2011, BStBl I 2011, 974) handelt es sich im Wesentlichen um Fälle:

- des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG in den Fassungen vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BStBl I 2010, 2),
- der Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG),
- der Liquidation einer Körperschaft,
- der Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person) bei fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.

Der BFH hat mit Urteilen vom 20.9.2012, IV R 36/10 und IV R 29/10 die Verfassungsmäßigkeit der für die Gewerbesteuer geltenden Begrenzung der Verrechnung von Verlusten (sog. Mindestbesteuerung) bestätigt. Der BFH hat die Begrenzung der Verlustverrechnung bei der Gewerbesteuer für verfassungsmäßig erklärt. Allerdings betonte der BFH, dass er von der Verfassungsmäßigkeit nur deshalb ausgehe, weil in besonderen Härtefällen Billigkeitsmaßnahmen möglich seien. Keine Billigkeitsmaßnahme sei aber geboten, wenn die Besteuerung und der endgültige Wegfall der gestreckten Verlustvorträge vom Unternehmer selbst veranlasst seien. Hinsichtlich einer Billigkeitsmaßnahme ist nach dem finanzamtlichen Verfahren die Verpflichtungsklage möglich.

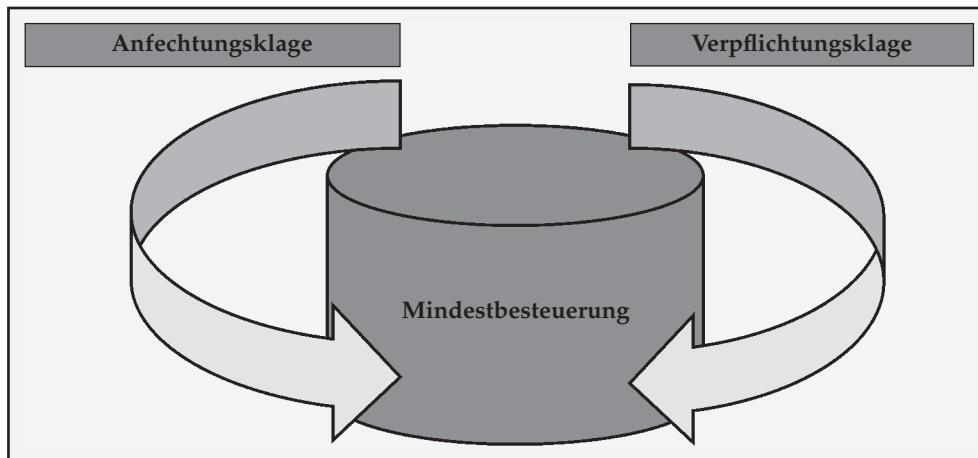


Abbildung 17: Klagemöglichkeit bei Mindestbesteuerung

Hinweis:

Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten

BFH Beschluss vom 26.02.2014, I R 59/12 siehe dazu anhängiges Verfahren beim BVerfG: 2 BvL 19/14.

Der Senat hält in diesem Zusammenhang auch daran fest, dass die sog. Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags ungeachtet von dadurch ausgelösten Zins- und Liquiditätsnachteilen nicht gegen Verfassungsrecht verstößt, da insoweit die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen oder gänzlich ausgeschlossen wird. Dieser Kernbereich wird nach Auffassung des Senats indessen durch § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. und § 10a Satz 2 GewStG 2002 n.F. dann verletzt, wenn ein sog. Definitiveffekt eintritt, d.h. wenn es zu einer vollständigen Beseitigung der Abzugsmöglichkeit oder zu einem Ausschluss des Verlustausgleichs kommt. Der Senat ist deswegen davon überzeugt, dass die Mindestbesteuerung in derartigen Situationen gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

Es wird eine Entscheidung des BVerfG eingeholt, ob § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840) und ob § 10a Satz 2 GewStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003 (BGBl I 2003, 2922) gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößen.

Hinweis:

BVerwG Urteil vom 19.02.2015, 9 C 10.14, BFH/NV 2015, 1327

- Der Revisionskläger kann die Zustimmung zur Einlegung der Sprungrevision (§ 134 Abs. 1 Satz 3 VwGO) unabhängig davon, auf welchem Weg er sie empfangen hat, dem Gericht per Telefax vorlegen (im Anschluss an ständige Rechtsprechung des BSG zu § 161 Abs. 1 SGG).
- Ein Billigkeitserlass nach § 163 AO kann geboten sein, wenn ein Gesetz – seine Verfassungsmäßigkeit im Allgemeinen unterstellt – im Einzelfall zu Ergebnissen führt, die dem Belastungsgrund des Gesetzes zuwiderlaufen. Billigkeitsmaßnah-

men dürfen aber nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen (im Anschluss an BVerfG, Beschluss vom 5.4.1978, 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, 116).

3. Im Zusammenhang mit den Regelungen zur Mindestbesteuerung (§ 10a Satz 1 und 2 GewStG) scheiden Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zur generellen Vermeidung sog. Definitiveffekte aus, weil darin eine strukturelle Gesetzeskorrektur läge (im Anschluss an BFH, Vorlagebeschluss vom 26. 2.2014, I R 59/12, BFHE 246, 27 Rn. 38).

Fall des § 8c KStG

Die Grundanwendungsfälle des § 8c KStG, Absatz 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 KStG: Bei einer Anteilsübertragung von 25 % bis 50 % (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) innerhalb von 5 Jahren an einen Erwerber oder einer Erwerbergruppe, mithin quotaler Verlustuntergang hat das FG Hamburg einen Vorlagebeschluss an das BVerfG vom 4.4.2011, 2 K 33/10 (2 BvL 6/11), EFG 2011, 1460 zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gefasst. Hingegen hat bei einer Anteilsübertragung über 50 % (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) innerhalb von 5 Jahren an einen Erwerber oder einer Erwerbergruppe, mithin vollständiger Verlustuntergang das Sächsisches FG vom 16.3.2011, 2 K 1869/10 zu § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, EFG 2011, 1457–1458 entschieden, dass die Verlustabzugsbegrenzung verfassungsgemäß ist (Revision eingelebt, Az. des BFH: I R 31/11). Mit Beschluss vom 28.10.2011, I R 31/11 hat der BFH das Verfahren ruhend gestellt.

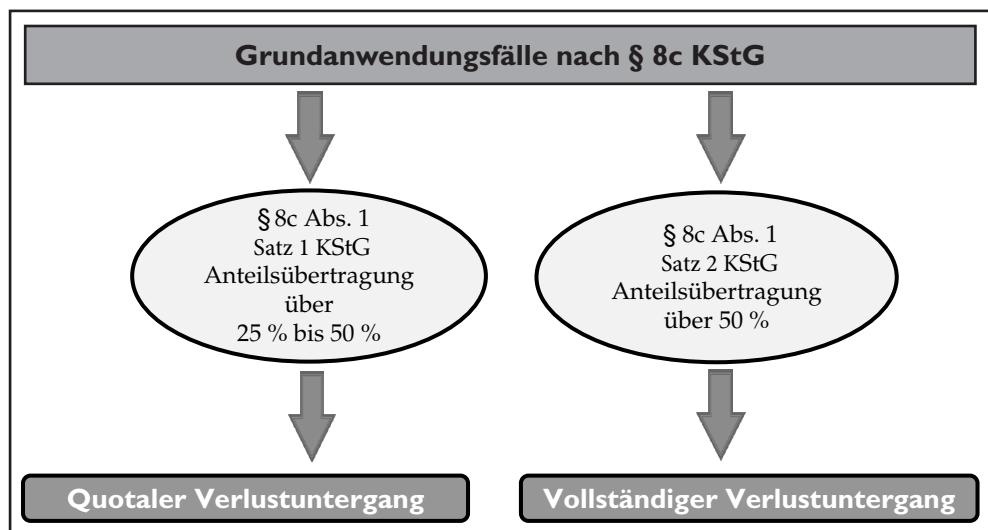


Abbildung 18: Grundanwendungsfälle des § 8c KStG

Zur Begründung führt der BFH aus: Das BVerfG hat (unter dem Az. 2 BvL 6/11) auf Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 4.4.2011, 2 K 33/10 (EFG 2011, 1460) darüber zu entscheiden, ob § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Ein Revisionsverfahren ist im Hinblick darauf nach § 74 i.V.m. § 121 FGO auch dann auszusetzen, wenn darüber gestritten wird, ob § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 in der vorgenannten Fassung mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

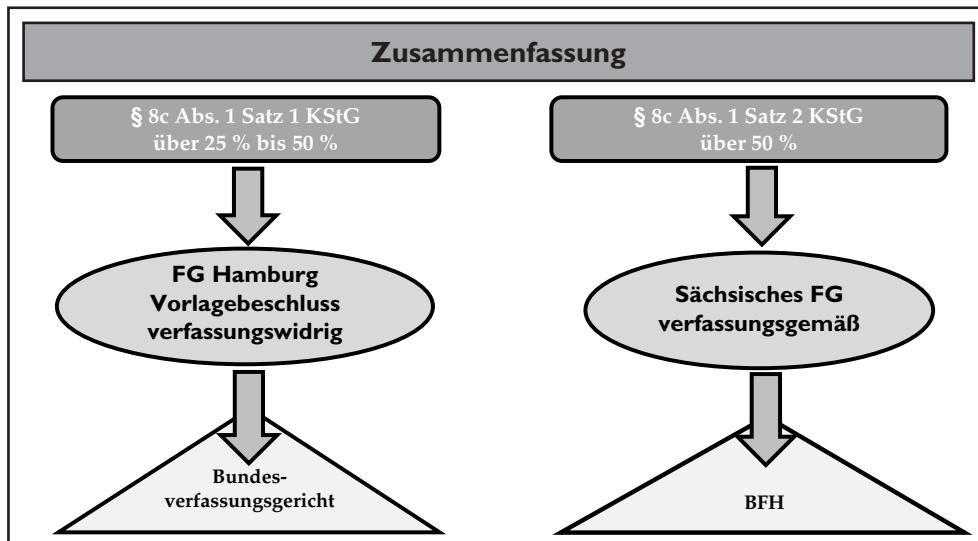


Abbildung 19: Anhängige Verfahren zu § 8c KStG

Beispiel: An einer Personengesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft zu einem Drittel beteiligt. Die Personengesellschaft erwirtschaftet im Erhebungszeitraum 2015 einen Verlust i.H.v. 300.000 €. Zum 31.12.2015 wechseln 100 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft. Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft geht der auf diesen Stichtag vorhandene körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Verlust unter (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Nach § 10a Satz 10 GewStG geht auch der gewerbesteuerliche Verlust der Personengesellschaft verloren, soweit er auf die Kapitalgesellschaft entfällt.

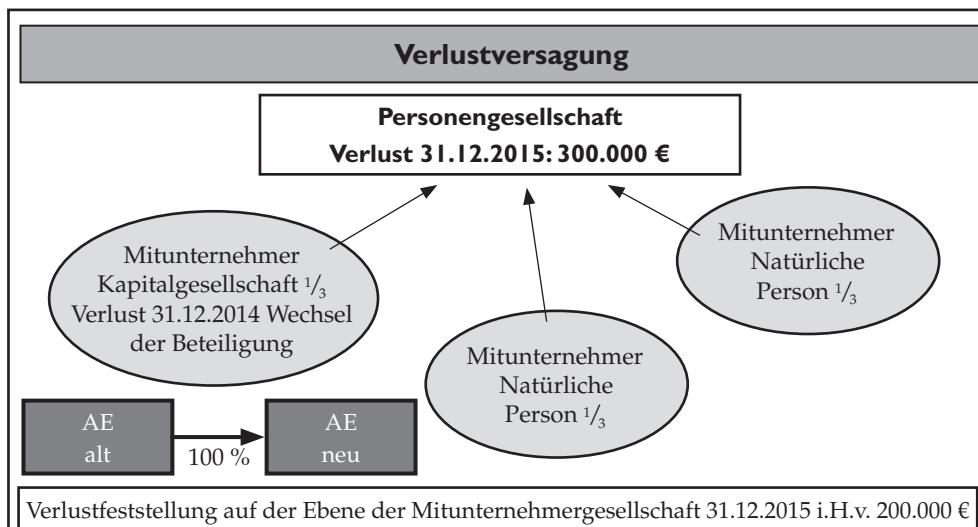


Abbildung 20: Verlustversagung bei einer Personengesellschaft bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft

Anlage EMU – Verlustabzug bei Personengesellschaften

Die Anlage EMU ist eine Anlage zur Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A. Sie dient der mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung, ist also von Einzelunternehmen und Körperschaften nicht auszufüllen. Die Anlage EMU 2015 ist die fortentwickelte elektronische Version der bis zum Erhebungszeitraum 2013 verwendeten Anlage MU, sie dient der konkreten Zurechnung der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebenden Fehlbeträge und des maßgebenden Gewerbeertrags zu den einzelnen Mitunternehmern (§ 10a Satz 4 und 5 GewStG), wenn sich für den Erhebungszeitraum 2015 ein Gewerbeverlust ergibt oder zum 31.12.2014 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wurde.

Bei gleichem Gesellschafterbestand und gleicher Beteiligungsquote kann eine gesellschafterbezogene Berechnung unterbleiben (R 10a.3 Abs. 3 Satz 6 GewStR). Die Abgabe der Anlage EMU ist in diesen Fällen nicht erforderlich, da das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft im Verlustentstehungsjahr und im Verlustanrechnungsjahr maßgebend ist.

Die Ermittlung der maßgebenden Beträge kann nach Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt, insbesondere bei Mitunternehmerschaften mit einer außergewöhnlich hohen Anzahl von Mitunternehmern mit häufigen unterjährigen Wechseln im Gesellschafterbestand oder in der Beteiligungsquote, ggf. auch formlos erfolgen. In diesem Fall sind die Ergebnisse in die Zeilen 90–104c des Vordrucks GewSt 1 A einzutragen.

Der Vordruck Anlage EMU ist so aufgebaut, dass auf Seite eins die zusammengefassten Daten der Mitunternehmerschaft insgesamt einzutragen sind, während auf den Seiten zwei bis vier die Aufteilung auf insgesamt acht Mitunternehmer erfolgt. Sind mehr Mitunternehmer vorhanden, sind weitere Anlagen EMU abzugeben.

Die Anlage EMU ist wie folgt gegliedert:

Name der Gesellschaft, Steuernummer	Zeilen 1 bis 2
Angaben zur Gesellschaft	Zeilen 3 bis 10
Verlust der auf ausgeschiedene Gesellschafter entfällt, bzw. Gesellschafter, die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums keinen Verlustanteil hatten.	Zeilen 11 bis 13
Angaben zu den Beteiligten Die Summe der für die Mitunternehmer eingetragenen Beträge muss den Beträgen für die Mitunternehmerschaft auf S. 1 entsprechen.	Zeilen 14 bis 84 (insgesamt für acht Beteiligte) Zeilen 14–25 Zeilen 26–37 Zeilen 38–49 für zwei Beteiligte Zeilen 50–61 für zwei Beteiligte Zeilen 62–73 Zeilen 74–84 Zeilen 77–84

Die Anlage EMU im Einzelnen:

Zeilen 1–2

Allgemeine Angaben: Name der Gesellschaft und die Steuernummer.

Name der Gesellschaft		Anlage EMU zur Gewerbesteuererklärung (GewSt 1 A)	
1		Lfd. Nr. Anlage	
2	Steuernummer		
Die Aufteilung erfolgt nach dem im Gesellschaftsvertrag für den Erhebungszeitraum festgelegten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen (§ 10a Satz 4 GewStG).			
22			

In den Zeilen 1 und 2 Anlage EMU sind der Name der Gesellschaft und die Steuernummer der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) anzugeben. Außerdem ist, wenn mehrere Anlagen EMU erforderlich sind, die laufende Nummer der Anlage EMU anzugeben. Die laufende Nummer der Anlage EMU soll auch in zukünftigen Erhebungszeiträumen erhalten bleiben.

Zeilen 3–10

Angaben zur Gesellschaft		Summe der Besteuerungsgrundlagen in EUR
3	Gewerbeertrag / Gewerbeverlust – Negativen Betrag bitte mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	87
4	Zum 31.12.2014 gesondert festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust Von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel,	40
5	soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Fall der Anwachsung (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009)	45
6	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen	48
7	Nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbe- verlust des laufenden Erhebungszeitraums	12
8	Auf im Erhebungszeitraum 2015 veräußerte oder aufgegebene Teilbetriebe entfallen von dem zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestell- ten vortragsfähigen Gewerbeverlust, soweit er noch nicht bis zur Veräußerung oder Aufgabe im Erhebungszeitraum 2015 verbraucht ist	13
9	Auf im Erhebungszeitraum 2015 veräußerte oder aufgegebene Teilbetriebe entfallen von dem Gewerbeverlust 2015	16
10		86

Die Zeilen 3–10 Anlage EMU enthalten die Angaben für die Mitunternehmerschaft, die Zeilen auf den nachfolgenden Seiten enthalten die entsprechenden Angaben für jeden Mitunternehmer. Die Summe der Beträge je Mitunternehmer muss identisch sein mit den Beträgen in den Zeilen 3–10 Anlage EMU für die Mitunternehmerschaft.

Zeile 3 Gewerbeertrag/Gewerbeverlust

3	Gewerbeertrag / Gewerbeverlust – Negativen Betrag bitte mit Minuszeichen eintragen – – ggf. „0“ –	87
	– Zeilen 4 bis 13: ohne Vorzeichen eintragen –	