

Der Steuermessbetragsfestsetzung wird demnach der Gewerbeertrag für das „reguläre“ Wirtschaftsjahr (01.08.02–31.07.03) als auch der für das Rumpfwirtschaftsjahr (01.08.03–31.10.03) zugrunde gelegt. Der in diesen Zeiträumen bezogene Gewerbeertrag ist der maßgebende Gewerbeertrag für das Jahr 03.

4. Gewerbeverluste (§ 10a GewStG)

4.1 Allgemeines

Ein Unternehmen ermittelt für jedes Wirtschaftsjahr den Gewinn. Übersteigt die Summe der Betriebsausgaben den Gesamtbetrag der Betriebseinnahmen ergibt sich ein Verlust.

Ein Gewerbeverlust ist jedoch nicht der oben beschriebene Verlust, der sich aus der einkommensteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung ergibt, sondern ist der negative Gewerbeertrag, der sich (erst) nach den Hinzurechnungen des § 8 GewStG und der Kürzungen des § 9 GewStG ergibt. Der nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG abzuziehende Freibetrag darf den Gewerbeverlust nicht erhöhen. Der Verlust wird auch nicht durch steuerfreie Einnahmen gemindert. Darüber hinaus dürfen die nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehörenden Veräußerungsgewinne (siehe § 7 Satz 2 GewStG) den Gewerbeverlust nicht mindern.

Ein Gewerbeverlust kann sich also ergeben, obwohl einkommensteuerrechtlich oder körperschaftsteuerrechtlich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb vorliegt. Umgekehrt kann sich auch bei einem einkommensteuerrechtlichen oder körperschaftsteuerrechtlichen Verlust ein positiver maßgebender Gewerbeertrag ergeben.

Hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbeverlustes siehe auch R 10a Abs. 1 GewStR.

Folge eines Gewerbeverlustes ist, dass sich dadurch ein Steuermessbetrag von 0 € ergibt.

Die Höhe des Gewerbeverlustes ist nach § 10a Satz 6 GewStG gesondert festzustellen, der anschließend auf künftige Gewerbeerträge angerechnet wird. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass im Gewerbebesteuerrecht lediglich ein Verlustvortrag, nicht jedoch ein Verlustrücktrag möglich ist. Der Verlustvortrag ist nach R 10a.1 Abs. 3 Satz 1 GewStR von Amts wegen erstmals in dem auf das Entstehungsjahr unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum zu berücksichtigen. Ist in dem unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum eine Anrechnung nicht oder nicht vollständig möglich, ist der Gewerbeverlust bis zur vollständigen Anrechnung – zeitlich unbeschränkt – weiter vorzutragen.

Beispiel:	
Gewinn i.S.d. § 7 GewStG für 01	15.000 €
+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	+ 10.000 €
./. Kürzungen nach § 9 GewStG	./. 30.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag = Gewerbeverlust	./. 5.000 €
Gewinn i.S.d. § 7 GewStG für 02	./. 10.000 €
+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	+ 35.000 €
./. Kürzungen nach § 9 GewStG	./. 10.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag 02	= 15.000 €
./. Abzug des Gewerbeverlustes	./. 5.000 €
Gewerbeertrag 02	+ 10.000 €

Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes erfolgt von Amts wegen durch einen Feststellungsbescheid, der wiederum selbständig anfechtbarer Grundlagenbescheid (zum Einen ist der Verlustfeststellungsbescheid Grundlagenbescheid für den Gewerbebesteuermessbescheid des folgenden

Jahres und zum Anderen ist er Grundlagenbescheid des Verlustfeststellungsbescheids zum Schluss des folgenden Jahres) ist. Auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr wird der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12. festgestellt.

Im unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum ist der Gewerbeverlust vom maßgebenden Gewerbeertrag, d.h. nach den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und den Kürzungen nach § 9 GewStG, aber vor dem Ansatz des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG, abzuziehen. Der Grundsatz, dass ein Gewerbeverlust insoweit verbraucht ist, als er durch positive Erträge gedeckt ist, gilt auch dann, wenn der Gewerbeertrag durch den Verlustabzug unter den Freibetrag von 24.500 € für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sinkt (siehe BFH-Urteil vom 09.01.1958, BStBl III 1958, 134 und H 10a.1 „Verlustrausgleich und Freibetrag“ GewStH).

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen. Der Gewinn der Betriebs beläuft sich im Jahr 01 auf ./. 50.000 € und in den Jahren 02 und 03 jeweils auf + 40.000 €. In den Jahren 01 bis 03 sind jeweils 10.000 € nach § 8 GewStG hinzuzurechnen. Kürzungen nach § 9 GewStG belaufen sich im Jahr 01 auf 7.250 € und in den Jahren 02 und 03 auf jeweils 7.000 €.

Lösung:

	01	02	03
Gewinn	./. 50.000 €	+ 40.000 €	+ 40.000 €
+ Hinzurechnungen	+ 10.000 €	+ 10.000 €	+ 10.000 €
./. Kürzungen	./. 7.250 €	./. 7.000 €	./. 7.000 €
= maßgebender Gewerbeertrag	./. 47.250 €	+ 43.000 €	+ 43.000 €
./. Gewerbeverlust		./. 43.000 €	./. 4.250 €
Gewerbeertrag vor Freibetrag	./. 47.250 €	0 €	+ 38.250 €
Abrundung auf volle 100 €			+ 38.200 €
./. Freibetrag			./. 24.500 €
= Gewerbeertrag nach Freibetrag	./. 47.250 €	0 €	14.200 €
Verlustvortrag	./. 47.250 €	./. 4.250 €	0 €

4.2 Beschränkung des Verlustabzugs (Mindestbesteuerung)

Der Abzug der aus Vorjahren zur Verfügung stehenden Gewerbeverluste ist bis zu 1 Million € (Sockelbetrag) unbeschränkt möglich. Der den Sockelbetrag von 1 Million € übersteigende Gewerbeertrag des Verlustabzugsjahres kann maximal um 60 % durch den verbleibenden Verlustabzug gemindert werden. Dies führt zu einer gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung, die in gleicher Art auch bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer existiert.

Beispiel:

Der vortragsfähige Verlust eines Gewerbebetriebs wurde zum 31.12.01 in Höhe von 7.000.000 € festgestellt. Der maßgebende Gewerbeertrag des Jahres 02 beläuft sich auf 5.000.000 €.

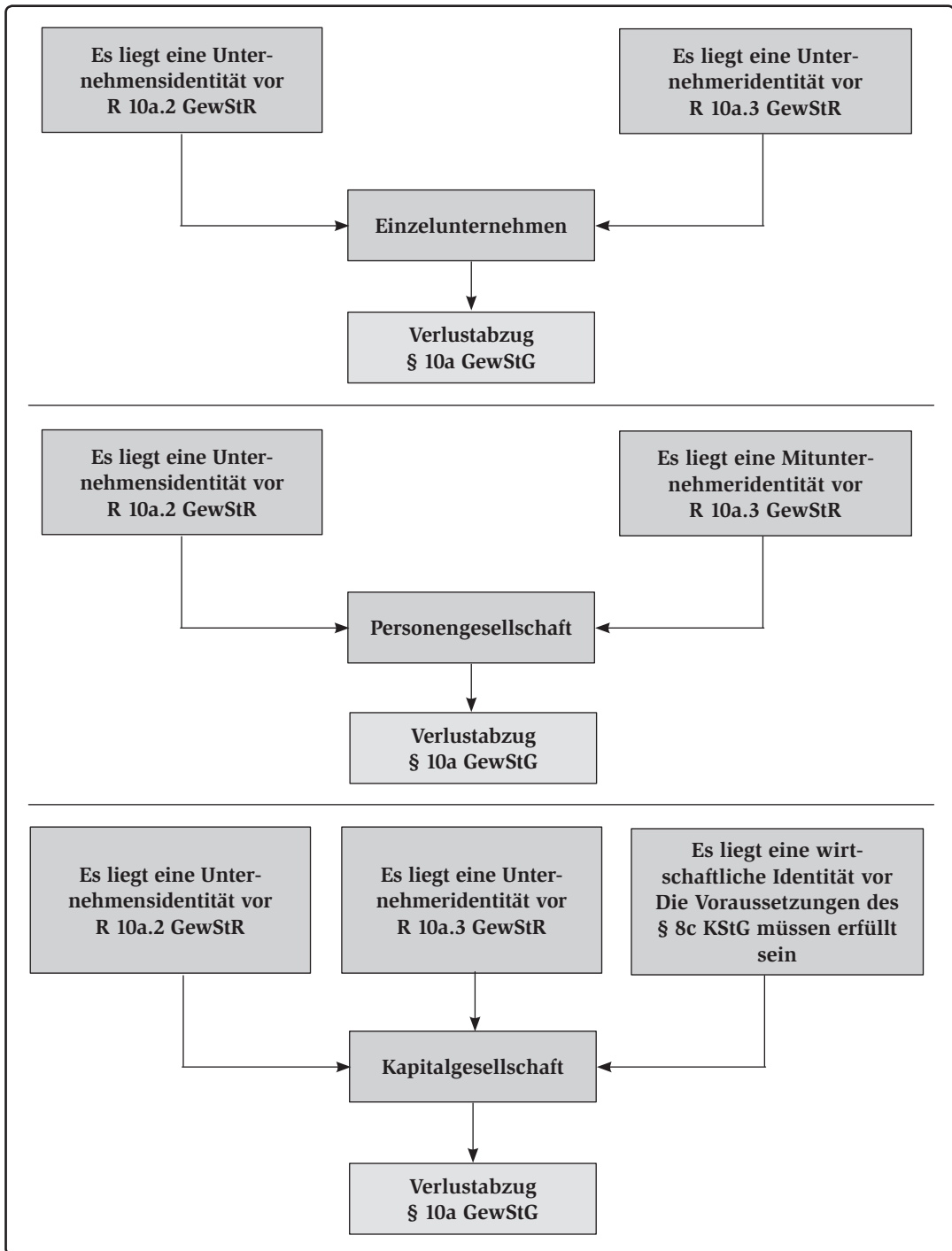
Lösung:

Der Gewerbeertrag des Jahres 02 sowie der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.02 ermittelt sich nach folgendem Schema:

Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.01			7.000.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag 02 (Gewerbeertrag nach Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzung (§ 9 GewStG), aber vor Verlustabzug nach § 10a GewStG)		5.000.000 €	
./. Abzug Gewerbeverlust			
	Sockelbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG	./. 1.000.000 €	./. 1.000.000 €
	60 % des 1 Mio. € übersteigenden Betrages nach § 10a Satz 2 GewStG (5.000.000 € ./. 1.000.000 € = 4.000.000 € × 60 %)	./. 2.400.000 €	./. 2.400.000 €
Gewerbeertrag 02 (vor Abzug des Freibetrags, sofern nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG möglich)		1.600.000 €	
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.02			3.600.000 €

4.3 Voraussetzungen für den Verlustabzug

Eine Anrechnung eines in einem vorangegangenen Erhebungszeitraum entstandenen Verlusts ist nur unter folgenden Voraussetzungen möglich:



4.3.1 Unternehmensidentität (R 10a.2 GewStR)

Die Voraussetzung der Unternehmensidentität (= Unternehmensgleichheit) ist nur dann gegeben, wenn der Gewerbebetrieb bei dem der Gewerbeverlust entstanden ist, identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der den Gewerbeverlust anrechnen will. D.h. mit anderen Worten, dass nur der Gewerbebetrieb, bei dem sich der Gewerbeverlust ergeben hat, diesen später auf positive Gewerbeerträgen anrechnen darf. Es muss also (noch) ein und derselbe Gewerbebetrieb sein. Ob es sich noch immer um das gleiche Unternehmen handelt, ist anhand wirtschaftlicher Grundsätze nach dem Gesamtbild zu beurteilen:

- Es handelt sich um die gleiche ausgeübte Betätigung.
- Der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten sowie der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens sind identisch (gleich).
- Es besteht ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen.

Unschädlich sind betriebsbedingte – auch strukturelle – Anpassungen der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse.

4.3.2 Unternehmeridentität (R 10a.3 GewStR)

Die Voraussetzung der Unternehmeridentität (= Unternehmerngleichheit) ist letztlich die Folge aus der gesetzlichen Regelung des § 10a Satz 8 GewStG, wonach im Fall des § 2 Abs. 5 GewStG (Übergang eines Gewerbebetriebs) der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um Fehlbeträge kürzen kann, die sich bei Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergangenen Unternehmens ergeben haben. Sie ist demnach nur dann gegeben, wenn der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeertrag zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Diese Grundsätze sind bei Personengesellschaften auf jeden einzelnen Mitunternehmer anzuwenden.

4.4 Verlustanrechnung bei Einzelunternehmen

Ausgangsbeispiel:

Einzelunternehmer A betreibt ein Bauunternehmen. Im Jahr 01 ergibt sich ein Gewerbeverlust in Höhe von 60.000 €.

a) Betriebseinstellung

A stellt sein Bauunternehmen zum 31.12.01 ein. Im März 02 eröffnet er eine Spedition.

b) Teilbetriebseinstellung

A betreibt im Jahr 01 ein Bauunternehmen und eine Spedition als einheitlichen Gewerbebetrieb. Zum 01.01.02 gibt er sein verlustbringendes Bauunternehmen auf und führt nur noch die Spedition fort.

c) Inhaberwechsel 1 (Übergang auf einen anderen Einzelunternehmer)

Fallgestaltungen:

- A verkauft sein Bauunternehmen an B.
- A verschenkt sein Bauunternehmen an B.
- A übergibt sein Bauunternehmen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an B.
- A verstirbt. Das Bauunternehmen geht im Wege der Erbfolge an B über.

d) Inhaberwechsel 2 (Übergang auf eine Kapitalgesellschaft)

Fallgestaltungen:

- A verkauft sein Bauunternehmen an die B-GmbH (Kapitalgesellschaft), an der er nicht beteiligt ist.
- A verkauft sein Bauunternehmen an die A-GmbH (Kapitalgesellschaft), an der er zu 100 % beteiligt ist.

- A bringt sein Bauunternehmen in die AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die übernehmende AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) macht von der Möglichkeit der Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG Gebrauch.
- A bringt sein Bauunternehmen in die AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die übernehmende AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) setzt Zwischenwerte oder gemeine Werte an.

e) Inhaberwechsel 3 (Übergang auf eine Personengesellschaft, an der der bisherige Einzelunternehmer nicht beteiligt ist)

Fallgestaltungen:

- A verkauft sein Bauunternehmen an die B-OHG (Personengesellschaft), an der er nicht als Mitunternehmer beteiligt ist.

f) Inhaberwechsel 4 (Übergang auf eine Personengesellschaft, an der der bisherige Einzelunternehmer als Mitunternehmer beteiligt ist)

Fallgestaltungen:

- A bringt sein Bauunternehmen in die AB-OHG (Personengesellschaft) ein, an der er als Mitunternehmer beteiligt ist.
- A gründet zusammen mit B am 01.01.02 die AB-OHG, an der er zu ½ beteiligt ist. A bringt sein Bauunternehmen in die OHG ein; B leistet eine entsprechende Geldeinlage. Das Bauunternehmen wird durch die OHG in unveränderter Art und Weise fortgeführt.

Lösung:

Zu a):

Die Spedition unterscheidet sich in wesentlichen Merkmalen vom Bauunternehmen. Da das Erfordernis der Unternehmensgleichheit nicht gegeben ist, ist eine Verlustanrechnung des im Bauunternehmen entstandenen Gewerbeverlusts bei der Spedition nicht möglich.

Zu b):

Bei Fortführung der beiden Tätigkeiten im Rahmen eines (einheitlichen) Gewerbebetriebs, würde es zu einer Verlustanrechnung kommen. Allerdings wird im vorliegenden Fall die verlustbringende Tätigkeit eingestellt. Nach Einstellung eines Teilbetriebs können die aus diesem Teilbetrieb entstandenen Gewerbeverluste nicht mit Gewinnen aus dem verbliebenen Unternehmensteil verrechnet werden, da es insoweit an einer (Teil-)Unternehmensidentität fehlt.

Für Personengesellschaften, die mehrere Tätigkeiten nebeneinander in einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausüben, gelten die eben genannten Grundsätze in gleicher Weise (BFH-Urteil vom 07.08.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, 145).

Zu c):

In sämtlichen der hier aufgeführten Fallgestaltungen liegt ein Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG vor. Unerheblich ist dabei, ob der Betriebsübergang entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist. Den Gewerbeverlust kann B aufgrund der fehlenden Unternehmeridentität nach § 10a Satz 8 GewStG nicht abziehen (R 10a.3 Abs. 1 GewStR und H 10a.3 Abs. 1 „Unternehmerwechsel“ GewStH).

Zu d):

Geht ein Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft über ist stets von einem Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG auszugehen. Folglich können die Gewerbeverluste eines Einzelunternehmens nie auf eine Kapitalgesellschaft übergeben. Es spielt dabei keine Rolle, ob der bisherige Einzelunternehmer an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder nicht. Unerheblich ist zudem, ob die Möglichkeiten des UmwStG in Anspruch genommen werden.

Zu e):

Geht ein Einzelunternehmen auf eine Personengesellschaft über, an der der bisherige Einzelunternehmer nicht beteiligt ist, ist von einem Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG auszugehen. Folglich gehen die Gewerbeverluste des Einzelunternehmens nicht auf die Personengesellschaft über (H 10a.3 Abs. 2 „Einzelunternehmen“ GewStH).

Zu f):

In den vorliegenden Fallgestaltungen ist nach R 2.7 Abs. 2 GewStR nicht von einem vollständigen Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG auszugehen. Der im Einzelunternehmen entstandene Gewerbeverlust geht auf die Personengesellschaft über. Er kann jedoch nur insoweit abgezogen werden, als der Gewerbeertrag der Personengesellschaft nach dem Gewinnverteilungsschlüssel rechnerisch auf den „einbringenden“ Mitunternehmer (bisheriger Einzelunternehmer) entfällt (§ 10a Satz 5 GewStG und H 10a.3 Abs. 2 „Einzelunternehmen“ GewStH).

Bei der aufnehmenden Personengesellschaft muss der eingebrachte Betrieb keinen Teilbetrieb darstellen oder dieser das Gepräge geben. Sofern die Identität des eingebrachten Betriebs innerhalb der Gesamttätigkeit des aufnehmenden Betriebs gewahrt bleibt, die Geschäftstätigkeit also im Rahmen des aufnehmenden Betriebs fortgesetzt wird, ist ausreichend (H 10a.2 „Vereinigung bestehender Betriebe“ GewStH).

Beispiel:

Entsprechend des Ausgangsbeispiels betreibt Einzelunternehmer A ein Bauunternehmen. Im Jahr 01 ergibt sich ein Gewerbeverlust in Höhe von 60.000 €. A gründet zusammen mit B am 01.01.02 die AB-OHG, an der er zu ½ beteiligt ist. A bringt sein Bauunternehmen in die OHG ein; B leistet eine entsprechende Geldeinlage. Das Bauunternehmen wird durch die OHG in unveränderter Form fortgeführt. Im Jahr 02 beträgt der maßgebende Gewerbeertrag der AB-OHG 80.000 €.

Lösung:

	OHG	A	B
Auf die AB-OHG übergegangener Gewerbeverlust aus dem Einzelunternehmen des A	./.. 60.000 €	./.. 60.000 €	
maßgebender Gewerbeertrag	80.000 €	40.000 €	40.000 €
./.. Gewerbeverlust	<u>./.. 40.000 €</u>	<u>./.. 40.000 €</u>	<u>./.. 0 €</u>
Gewerbeertrag vor Freibetrag	40.000 €	0 €	+ 40.000 €
./.. Freibetrag	<u>24.500 €</u>		
= Gewerbeertrag nach Freibetrag	15.500 €		
Verlustvortrag	./.. 20.000 €	./.. 20.000 €	0 €

4.5 Verlustanrechnung bei Personengesellschaften

4.5.1 Grundsätze

Hierzu sind folgende Grundsätze zu beachten:

- **R 10a.3 Abs. 3 Satz 1 GewStG**

Bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer.

An die Person des Mitunternehmers, die den Verlust erlitten hat, ist der Verlust gebunden. D.h. der Verlust „gehört“ den Gesellschaftern.

- **§ 10a Satz 4 GewStG**

Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

Im Verlustentstehungsjahr ist der Verlust entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen.

- **§ 10a Satz 5 GewStG**

Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

Im Abzugsjahr ist der Gewerbeertrag entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen.

Im Verlustentstehungsjahr ist der Gewerbeverlust nach dem im Verlustjahr maßgebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel rechnerisch den einzelnen Gesellschaftern (Mitunternehmern) zuzurechnen.

Betriebseinstellung

Beispiel:

Die AB-OHG betreibt ein Bauunternehmen. Im Jahr 01 ergibt sich ein Gewerbeverlust. Zum 31.12.01 stellt die AB-OHG ihr Bauunternehmen ein. Im März 02 eröffnet sie eine Spedition.

Lösung:

Mit der Einstellung des Bauunternehmens erlischt die Gewerbesteuerpflicht dieses Gewerbebetriebs. Die im März eröffnete Spedition ist ein neuer eigenständiger Gewerbebetrieb. Es fehlt somit an der Unternehmensgleichheit.

Bei einem Unternehmerwechsel kann der neue Unternehmer, die beim bisherigen Unternehmer entstandene Gewerbeverluste, nicht auf seinen Gewerbeertrag anrechnen. Findet bei einer Personengesellschaft ein Gesellschafterwechsel statt, liegt auch hier ein Unternehmerwechsel vor. Soweit ein Gewerbeverlust auf einen ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt, kann er nicht mehr abgezogen werden. Nur den einzelnen Mitunternehmern und nicht der Personengesellschaft steht das Recht auf Verlustabzug zu (H 10a.3 Abs. 3 „Ausscheiden von Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft“ GewStH).

In diesem Zusammenhang sind folgende Grundsätze bei Wechsel im Gesellschafterbestand zu berücksichtigen (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 1, 2, 4 und 9 GewStR):

- Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug nach § 10a GewStG anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG zuzurechnen ist.
- Tritt ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, ist der vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstandene Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abziehbar, der von dem gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel (§ 10a Satz 5 GewStG) auf die bereits vorher beteiligten Gesellschafter entfällt.
- Wird nach dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Gewerbebetrieb von dem einem Gesellschafter fortgeführt, kann dieser vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens einen verbleibenden Fehlbetrag der Gesellschaft insoweit abziehen, als dieser Betrag nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf ihn entfällt. Dies gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, sowie in den Fällen der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter.