

## 61 Gewinne aus Beteiligungen an Personengesellschaften

Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen gewerblichen Personengesellschaft sind von der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen zu kürzen, wenn die Gewinnanteile in dem gewerblichen Gewinn des Unternehmens enthalten sind. Die Bestimmung setzt also voraus, dass ein Gewerbetreibender an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die Beteiligung als Teil seines Betriebsvermögens behandelt und demzufolge die Gewinnanteile aus der Beteiligung als Erträge seines Gewerbebetriebes verbucht. Wegen des Rechtsgrundes für die Kürzung der Gewinnanteile wird auf die Ausführungen zu Zeile 50 – Hinzurechnung von Verlustanteilen – verwiesen.

## 62 Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften

§ 9 Nr. 2a GewStG sieht eine Kürzung um Gewinne aus Anteilen an nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaften, Kredit- oder Versicherungsanstalten des öffentlichen Rechts, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Unternehmensbeteiligungsgesellschaften vor, soweit diese Gewinne nicht bereits bei der Ermittlung des Gewinns laut Zeile 33 nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG abgezogen wurden.

Hintergrund der Regelung ist im Wesentlichen die Vermeidung einer doppelten gewerbsteuerlichen Belastung der ausgeschütteten Gewinne. Gehört zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Unternehmens z.B. eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, so erhöhen Gewinnausschüttungen aus dieser Beteiligung den Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dadurch kann eine doppelte gewerbsteuerliche Belastung entstehen. Einmal entrichtet die Kapitalgesellschaft Gewerbesteuer für den von ihr erwirtschafteten Gewerbeertrag, zum anderen werden die von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebs des Gesellschafters anfallen, bei ihm ein weiteres Mal der Gewerbesteuer unterworfen.

Neben den Anforderungen an die Art der Beteiligung setzt die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG weiter voraus, dass die Beteiligung mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt und diese Voraussetzung bereits zu Beginn des jeweiligen Erhebungszeitraums vorlag. Beginnt die Gewerbesteuerpflicht des beteiligten Unternehmens erst im Laufe eines Kalenderjahrs, so kommt es für diesen ersten Erhebungszeitraum auf die Höhe der Beteiligung zu Beginn der Steuerpflicht (Beginn des abgekürzten Erhebungszeitraums) an.

Die Voraussetzung der Mindestbeteiligung kann sowohl durch eine unmittelbare als auch durch eine mittelbare Beteiligung am Grund- oder Stammkapital erfüllt werden; vgl. dazu BFH-Urteil vom 17.5.2000, BStBl II 2001, 685. Die von der Finanzverwaltung in Abschnitt 61 Abs. 1 Satz 1 GewStR vertretene Rechtsauffassung, wonach das Schachtelprivileg nur im Falle einer unmittelbaren Beteiligung in Betracht kommt, ist damit gegenstandslos.

Ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, tritt an seine Stelle das Vermögen; bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist die Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben maßgebend (§ 9 Nr. 2a Satz 2 GewStG). Sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft beteiligt und gehören

die Anteile steuerlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft (Gesellschaftsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter), so sind bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe die Anteile der Gesellschafter zusammenzurechnen.

Zu den Gewinnen aus Anteilen gehören sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach Auflösung einer Kapitalgesellschaft anfallen. Ausgenommen sind allerdings Ausschüttungen und Bezüge, soweit sie aus dem steuerlichen Einlagekonto stammen oder es sich um die Rückzahlung von Nennkapital handelt, da diesbezüglich auch keine steuerlich relevanten Einnahmen vorliegen (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG). Ein aus der Veräußerung der Beteiligung erzielter Gewinn ist ebenfalls kein Gewinn im Sinne des § 9 Nr. 2a GewStG (vgl. BFH-Urteil vom 7.12.1971, BStBl II 1972, 468).

Ausgangsgröße für den Kürzungsbetrag sind bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften, soweit daran natürliche Personen beteiligt sind, die Gewinnanteile, soweit sie nach Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG noch im Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Zeile 33 enthalten sind. Der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a GewStG mindert sich um Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den betreffenden Gewinnanteilen stehen, vgl. § 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG. Soweit es sich bei den Aufwendungen um Zinsen handelt, unterbleibt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG.

Eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG entfällt, soweit die Gewinnanteile in dem der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde gelegten Gewinn nicht enthalten sind (§ 9 Nr. 2a Satz 1 letzter Halbsatz GewStG). Dies gilt für alle Körperschaften mit Ausnahme von Organgesellschaften. Handelt es sich bei dem beteiligten Unternehmen z.B. um eine Kapitalgesellschaft, bleibt die empfangene Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz und ist damit in dem maßgeblichen Gewinn aus Gewerbebetrieb ebenfalls nicht enthalten. Für eine (nochmalige) Kürzung dieses Teilbetrags der Gewinnausschüttung nach § 9 Nr. 2a GewStG besteht daher keine Notwendigkeit mehr. Die pauschal mit 5 % der Bezüge angesetzten nicht abziehbaren Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 5 KStG führen nicht zu einer Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG (§ 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG).

**Beispiel:**

An der AB-OHG sind A (natürliche Person) und die B-GmbH zu gleichen Teilen beteiligt. Die AB-OHG ist bereits seit Jahren zu 20 % an der Z-GmbH beteiligt. In dem von der OHG erzielten Gewinn 2009 von 100.000 € ist eine Gewinnausschüttung der Z-GmbH i.H.v. 20.000 € enthalten. Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung der Z-GmbH bzw. mit der Beteiligung an der Z-GmbH entstanden der OHG im Jahr 2009 nicht.

**Lösung:**

Die anteilig auf A entfallende Gewinnausschüttung der Z-GmbH in Höhe von 10.000 € unterliegt nach § 7 GewStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG lediglich zu 60 % der

Besteuerung. Die anteilig der B-GmbH zuzurechnende hälftige Gewinnausschüttung der Z-GmbH bleibt nach § 7 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG zu 100 % von der Besteuerung ausgenommen. Die gemäß § 7 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 3 KStG mit pauschal 5 % der Gewinnausschüttung anzunehmenden nicht abziehbaren Betriebsausgaben dürfen den steuerlichen Gewinn wiederum nicht mindern. Der in Zeile 33 einzutragende Gewinn aus Gewerbebetrieb errechnet sich demnach wie folgt:

Gewinn OHG	100.000 €
steuerfreier Anteil nach § 3 Nr. 40 EStG 40 % von 10.000 €	./ 4.000 €
steuerfreier Anteil nach § 8b Abs. 1 KStG 100 % von 10.000 €	./ 10.000 €
nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 KStG 5 % von 10.000 €	+ 500 €
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb</b> einzutragen in Zeile 33	<b>86.500 €</b>
<b>Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a GewStG</b> einzutragen in Zeile 62: im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthaltener steuerpflichtiger Anteil der auf A entfallenden Gewinnausschüttung 60 % von	<b>6.000 €</b>
Keine Kürzung nach § 9 Abs. 2a GewStG um auf B-GmbH entfallende anteilige Gewinnausschüttung, da im Gewinn aus Gewerbebetrieb schon nicht mehr enthalten. Die pauschalen Betriebsausgaben führen zu keiner Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG	

### 63 Persönliche haftende Gesellschafter einer KGaA

Ist der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA selbst gewerbsteuerpflichtig, z.B. weil es sich um eine GmbH handelt, so würden seine Gewinnanteile für die nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen bei ihm der Gewerbesteuer unterliegen, obwohl sie bereits als Gewerbeertrag der KGaA versteuert wurden (§ 8 Nr. 4 GewStG). Um eine solche Doppelbelastung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber die Kürzungsregelung des § 9 Nr. 2b GewStG geschaffen, nach der bei Ermittlung des Gewerbeertrags des persönlich haftenden Gesellschafters diese Gewinnanteile zu kürzen sind.

### 64 Positiver Gewerbeertrag ausländischer Betriebsstätten

Der Gewerbesteuer unterliegen nur Unternehmen, die im Inland betrieben werden (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Erstreckt sich der Gewerbebetrieb auch auf das Ausland, so werden nur die im Inland gelegenen Betriebsstätten der Besteuerung unterworfen. Aus diesem Grund ist der auf ausländische Betriebsstätten entfallende Teil des

Gewerbeertrags (Gewinn unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen und Kürzungen) abzuziehen (§ 9 Nr. 3 GewStG). Wenn der infrage kommende Betrag nicht aus der Buchführung festgestellt werden kann, muss er geschätzt werden. Dabei kann entsprechend den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes für Zerlegungsfälle (§ 29 GewStG) evtl. eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne vorgenommen werden.

Eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG ist ausgeschlossen, soweit eine Betriebsstätte in einem nach Doppelbesteuerungsabkommen ausgewiesenen sog. grenzüberschreitenden Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 7 Nr. 2 GewStG belegen ist – auch soweit sie sich im ausländischen Teil des grenzüberschreitenden Gewerbegebiets befindet.

Bei Unternehmen, die ganz oder teilweise den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, wird der auf das Ausland entfallende Teil des Gewerbeertrags mit pauschal 80 % des auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallenden Gewerbeertrags geschätzt. Diese Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 ff. GewStG kommt allerdings nur zum Tragen, wenn der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG ermittelt wurde. Erfolgte die Gewinnermittlung nach § 5a EStG, findet § 9 Nr. 3 Satz 2 ff. GewStG keine Anwendung; vgl. § 7 Satz 2 GewStG sowie die Anmerkungen zu Zeile 75.

Entfällt auf die ausländische Betriebsstätte ein negativer Gewerbeertrag (Verlust unter Berücksichtigung von Hinzurechnungen und Kürzungen), so ist dieser ebenfalls unberücksichtigt zu lassen. Dies geschieht durch Hinzurechnung des negativen Gewerbeertrags der ausländischen Betriebsstätte, vgl. Teil I Zeile 54.

### Spendenabzug

Die Regelung zum gewerbesteuerlichen Spendenabzug in § 9 Nr. 5 GewStG gilt grundsätzlich für alle Gewerbebetriebe unabhängig von der Rechtsform. Er umfasst sämtliche Spendenarten des § 10b Abs. 1 EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Dem Grunde nach abzugsfähig sind daher Spenden für wissenschaftliche, besonders förderungswürdige kulturelle, mildtätige, kirchliche, religiöse und besonders förderungswürdige gemeinnützige Zwecke; vgl. dazu auch § 48 EStDV und Anlage 1 zu § 48 EStDV. Voraussetzung für den gewerbesteuerlichen Spendenabzug ist darüber hinaus, dass die Spenden aus Mitteln des Gewerbebetriebs geleistet worden sind. Die im – ggf. abweichenden – Wirtschaftsjahr geleisteten Spenden sind in Zeile 66 einzutragen.

Auch bei der Gewerbesteuer sind Spenden nur bis zu einem bestimmten Höchstbetrag abzugsfähig. Bemessungsgrundlage für den Spendenhöchstbetrag ist der Gewinn, bei Körperschaften der Gewinn zuzüglich der nach § 8 Nr. 9 GewStG zunächst in vollem Umfang wieder hinzuzurechnenden Spenden, die den Gewinn gemindert hatten (vgl. Teil I Zeile 51). Alternativ kann der Höchstbetragsberechnung auch die Summe der gesamten Umsätze und der im jeweiligen Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter zugrunde gelegt werden. Diese Summe ist in Zeile 73 allerdings nur dann einzutragen, wenn bei Zugrundelegung dieser Bemessungsgrundlage ein höherer Spendenabzug möglich ist als bei der Höchstbetragsberechnung nach der zuvor genannten Berechnungsmethode.

### 65 bis 73