

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Gesetzliche Anordnung einer gesonderten Feststellung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, Termingeschäften und mitunternehmerischen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft iSd. § 15 Abs. 4
- ▶ Fundstelle: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

§ 15

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1)–(3) *unverändert*

(4) ¹Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ²Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt; **§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend.** ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. ⁴Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen. ⁵Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuer-

gesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.⁶ Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden.⁷ Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht; **§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend**.⁸ Die Sätze 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

...

(32b) ¹ § 15 Absatz 4 Satz 3 bis 5 ist erstmals auf Verluste anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, auf deren Anteile sich die in § 15 Absatz 4 Satz 4 bezeichneten Geschäfte beziehen, entstehen, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) erstmals anzuwenden ist. ² **§ 15 Absatz 4 Satz 2 und 7 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen am 30. Juni 2013 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.**

...

Autor: Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 13-1 **Inhalt der Änderungen:** Mit der Ergänzung von Abs. 4 Satz 2 und Satz 7 wird eine ausdrückliche gesetzliche Regelung dafür geschaffen, dass ein verbleibender Verlust aus gewerblicher Tierzucht, Termingeschäften oder mitunternehmerischen Beteiligungen an einer KapGes. iSd. Abs. 4 in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen ist.

Rechtentwicklung:

J 13-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2012** s. § 15 Anm. 1501.

► **AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 4 Satz 2 und Satz 7 werden dahingehend ergänzt, dass § 10d Abs. 4 auf Verluste aus gewerblicher Tierzucht, Termingeschäften oder mitunternehmerischen Beteiligungen an einer KapGes. iSd. § 15 Abs. 4 entsprechend anzuwenden ist.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderungen sind nach § 52 Abs. 32b Satz 2 in allen Fällen anzuwenden, in denen am 30.6.2013 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. J 13-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 13-4

► **Grund der Änderungen:** Es war bisher umstritten, ob ein verbleibender Verlust in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen ist. Die Rechtsfolgeverweisung, wonach die Verluste „nach Maßgabe des § 10d die Gewinne“ mindern, erfasste uE auch die Regelung des § 10d Abs. 4 zur gesonderten Verlustfeststellung (glA Nds. FG v. 15.12.2010 – 9 K 299/08, EFG 2011, 1060, rkr.; Wacker in Schmidt XXXIII. § 15 Rn. 896; Reiss in Kirchhof XIII. § 15 Rn. 425; Haisch/Danz in Haisch/Helios, Rechts-handbuch Finanzinstrumente, 29. Aufl. 2011, § 5 Rn. 60; Wagner, DStZ 2003, 798 [801]; zu Einzelheiten s. auch § 15 Anm. 1510). Ein verbleibender Verlust aus Tierzucht, Termingeschäften oder mitunternehmerischer Beteiligung an einer KapGes. war daher schon vor der Änderung des Abs. 4 durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 gesondert festzustellen. Dies entsprach auch der Auffassung der FinVerw., so dass ein verbleibender Verlust iSd. Abs. 4 schon vor der Gesetzesänderung durch das zuständige FA gesondert festgestellt wurde (BMF v. 19.11.2008, BStBl. I 2008, 970 – Tz. 12; OFD Frankfurt v. 9.9.2002, DB 2002, 2303; Bode in Blümich, § 15 Rn. 664). Allerdings hatte der BFH zum insoweit wortgleichen § 23 Abs. 3 Satz 9 aF entschieden, dass die Formulierung „nach Maßgabe des § 10d“ keine ausreichende Rechtsgrundlage für eine gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustes darstelle (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158; v. 26.4.2006 – IX R 8/04, BFH/NV 2006, 1657; v. 27.6.2006 – IX R 50/05, BFH/NV 2006, 1836). Die FinVerw. hatte die Nichtanwendung dieser Rspr. zu § 23 Abs. 3 Satz 9 aF angeordnet (BMF v. 14.2.2007, BStBl. I 2007, 268). Das FG Düss. hatte unter Hinweis auf diese Rspr. des BFH zum insoweit wortgleichen § 23 Abs. 3 Satz 9 aF entschieden, eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustes iSd. Abs. 4 sehe das Gesetz nicht vor und sei daher entbehrlich (FG Düss. v. 20.4.2010 – 6 K 7145/02 K, F, EFG 2010, 2106, rkr.). Der Gesetzgeber will mit der Neuregelung die bestehende Verwaltungspraxis durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung absichern und die durch die Entscheidung des FG Düss. entstandene Rechtsunsicherheit beseitigen.

cherheit beseitigen (BTDrucks. 17/11220, 27, zum ursprünglichen Entwurf eines JStG 2013).

► **Bedeutung der Änderungen:**

- ▷ **Verlustverrechnungsbeschränkung:** Verluste aus gewerblicher Tierzucht, Termingeschäften oder mitunternehmerischen Beteiligungen an einer KapGes. iSd. Abs. 4 unterliegen einer Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung. Sie dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder nach § 10d abgezogen werden (zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 1500). Die Verluste können allerdings jeweils mit Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht, aus Termingeschäften und mit Gewinnen, die der Stpfl. aus derselben Beteiligung erzielt, in den folgenden Wj. nach Maßgabe des § 10d verrechnet werden. Die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 erlaubt also eine quellenbezogene und über den Veranlagungszeitraum hinausgehende Nutzung der Verluste. Eine Verrechnung eines verbleibenden Verlustes in den folgenden Wj. ist nur zulässig, wenn der Verlust in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festgestellt wurde.
- ▷ **Beseitigung verfahrensrechtlicher Zweifel:** Zwar handelt es sich bei der Neuregelung uE um eine reine Klarstellung (so auch BTDrucks. 17/11220, 28), weil schon vor der Gesetzesänderung ein verbleibender Verlust iSd. Abs. 4 gesondert festzustellen war (zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 1510). Dennoch ist die Einführung einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung über die Feststellung eines verbleibenden Verlusts iSd. Abs. 4 aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen. Die Durchführung eines Verlustfeststellungsverfahrens erleichtert die Rechtsanwendung sowohl für den Stpfl. als auch für die FinVerw.