Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-gewerbesteuerlicher-verlustabzug-bei-umwandlung-der-mitunternehmer.html

22.06.2010

Unternehmensteuer

BFH: Gewerbesteuerlicher Verlustabzug bei Umwandlung der Mitunternehmer

Sachverhalt
Die Klägerin war die Unterpersonengesellschaft bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft. Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft waren als Kommanditisten die Kapitalgesellschaft A-GmbH sowie eine natürliche Person (Treuhänderin), die den Anteil treuhänderisch für die A-GmbH hielt. Komplementärin der Oberpersonengesellschaft war die B-GmbH.

Später wurde die A-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung auf die B-GmbH verschmolzen, wobei die Beteiligten ebenso wie das Finanzgericht davon ausgingen, dass auch die Oberpersonengesellschaft erloschen und deshalb deren Kommanditbeteiligung an der Unterpersonengesellschaft im Wege der Anwachsung auf die B-GmbH übergegangen sei.

Streitig war, ob der vortragsfähige Verlust anteilig entsprechend der ursprünglichen Beteiligung der Oberpersonengesellschaft zu kürzen war. Das Finanzgericht entschied, dass die Beteiligung der Oberpersonengesellschaft an der Unterpersonengesellschaft der B-GmbH aufgrund der Verschmelzung angewachsen und - mangels eines entgeltlichen Erwerbsgrunds - der gewerbesteuerliche Verlust nicht zu kürzen sei.

Entscheidung
Der BFH entschied, dass der gewerbesteuerliche Verlustvortrag zum steuerlichen Übertragungsstichtag zu kürzen ist. Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs setzt neben der Unternehmensidentität auch die Unternehmeridentität voraus. Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der gewerbesteuerliche Verlustabzug verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Im Falle sog. doppelstöckiger Personengesellschaften ergibt sich hieraus, dass der gewerbesteuerliche Verlustabzug selbst dann (anteilig) entfällt, wenn der aus einer Personengesellschaft ausscheidende Gesellschafter über eine andere Gesellschaft weiterhin mittelbar an der Unterpersonengesellschaft beteiligt bleibt.

Unerheblich war, dass das Finanzgericht keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob die Treuhandabrede bezüglich des (zunächst) vom Treuhänder für die A-GmbH (Treugeberin) gehaltenen Kommanditanteils spätestens am steuerlichen Übertragungsstichtag aufgehoben wurde (Variante 1), oder ob das Treuhandverhältnis zunächst fortgeführt wurde (Variante 2). Schließlich kommt es nicht darauf an, ob der Beteiligungserwerb der B-GmbH auf einer (verschmelzungsbedingten) Anwachsung oder einem (verschmelzungsbedingten) Anteilserwerb (Gesamtrechtsnachfolge kraft Anteilsvereinigung) beruht, da der Übergang des Mitunternehmeranteils an der Unterpersonengesellschaft aus dem Vermögen der Oberpersonengesellschaft in die Rechtszuständigkeit der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft zu einem Unternehmerwechsel führt und damit eine (anteilige) Kürzung des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs bedingt. Ferner ist es hierbei ohne Belang, ob dem Wechsel der Anteilsinhaberschaft eine entgeltliche oder unentgeltliche Abrede zugrunde liegt.

Sowohl in Variante 1 als auch in Variante 2 ist der Verlustabzug rückwirkend zum steuerlichen Übertragungsstichtag (anteilig) weggefallen. Nimmt man an, dass – Variante 1 – zum steuerrechtlichen Übertragungsstichtag das Treuhandverhältnis zwischen der A-GmbH und dem Treuhänder beendet worden ist und deshalb die A-GmbH zu diesem Zeitpunkt Inhaber sämtlicher Kommanditanteile an der Oberpersonengesellschaft war, so war mit der steuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion zugleich eine rückwirkende (ertragsteuerrechtliche) Beendigung der Mitunternehmerschaft bezüglich der Oberpersonengesellschaft verbunden. Der Senat schließt sich mit dieser Beurteilung der Ansicht des Schrifttums an, nach der die Rückwirkungsfiktion in Fällen der Anteilsvereinigung das rückwirkende "Erlöschen der

Personengesellschaft" - d.h. den rückwirkenden Verlust der (beschränkten) ertragssteuerrechtlichen Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft - zur Folge hat und das Gesamthandsvermögen dem eigenen Vermögenskreis des Alleinunternehmers zugewiesen wird.

Nichts anderes gilt schließlich, wenn man - im Sinne der Variante 2 - davon ausgeht, dass das Treuhandverhältnis der Treugeberin bezüglich des zunächst von Treuhänder gehaltenen Kommanditanteils zum steuerrechtlichen Übertragungsstichtag noch nicht aufgelöst worden war. Da der Vermögensübergang auch die Stellung des übertragenden Rechtsträgers als Treugeber erfasst, wäre auch in dieser Sachverhaltsvariante die ertragsteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion mit der Folge zu beachten, dass mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags nur noch die B-GmbH an der Oberpersonengesellschaft unternehmerisch beteiligt gewesen wäre. Demgemäß wäre auch in dieser Fallgestaltung (Variante 2) eine "mit"-unternehmerschaftliche Verbindung bezüglich der Beteiligungen an der Oberpersonengesellschaft rückwirkend zu verneinen und deren Gesamthandsvermögen einschließlich des Anteils an der Unterpersonengesellschaft - gleichfalls mit Rückwirkung - der B-GmbH zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf das zur gewerbesteuerrechtlichen Behandlung des sog. Treuhandmodells ergangene Urteil vom 03.02.2010 (IV R 26/07, ausführlich hierzu in den Deloitte Tax-News).

Vorinstanz
Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 09.08.2007, 3 K 2094/06, BeckRS 2007 26024821.

Fundstelle
BFH, Urteil vom 03.02.2010, IV R 59/07.
BFH, Urteil vom 03.02.2010, IV R 26/07, BStBl II 2010, S. 751, Zusammenfassung in den Deloitte Tax-News

Englische Zusammenfassung

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.