

BFH: Untergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei Abspaltung von Kommanditanteilen

Bei der Abspaltung von Vermögen einer Kapitalgesellschaft inklusive eines Mitunternehmeranteils und dessen Übertragung auf eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten gehen die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge der Mitunternehmerschaft mangels Unternehmeridentität insoweit unter, als diese der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden. Auch eine Verlusterhaltung nach § 10a S. 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG hat der BFH abgelehnt, weil diese Vorschrift nicht die Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft, sondern allein den Gesellschafterwechsel auf Ebene einer Körperschaft erfasst, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Sachverhalt

An einer Kommanditgesellschaft (KG) waren als Kommanditistin zunächst die A-GmbH und als Komplementärin die B-GmbH beteiligt. Die A-GmbH spaltete einen Teil ihres Vermögens mit Wirkung zum 02.01.2014 ab und übertrug ihn gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile auf die C-GmbH. Alleingesellschafterin beider Gesellschaften war die D mit Sitz in Schweden. Zu den übertragenen Vermögenswerten gehörte u.a. der Kommanditanteil an der Mitunternehmerschaft. Für die KG wurde ein vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2013 gesondert festgestellt, welcher vollständig auf die A-GmbH entfiel. Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass der nicht verbrauchte vortragsfähige Gewerbeverlust in vollem Umfang auf einen ausgeschiedenen Gesellschafter entfalle und deshalb untergegangen sei.

Entscheidung

Der BFH lehnt ebenfalls die Feststellung eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrages zum 31.12.2014 ab.

Wegfall der Unternehmeridentität

Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs nach § 10a GewStG setzt neben Unternehmensidentität auch Unternehmeridentität voraus. Letzteres bedeutet nach ständiger Rechtsprechung des BFH, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.10.2012, IV R 3/09). Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.1993, GrS 3/92). Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gem. § 10a GewStG verloren, soweit er anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.10.2012, IV R 3/09). Denn insoweit entfällt laut BFH mit dem Gesellschafterwechsel die Unternehmeridentität.

Keine abweichende Beurteilung für die Übertragung eines Kommanditanteils durch Abspaltung

Eine Abweichung von den oben aufgeführten Grundsätzen ergibt sich nach Ansicht des BFH auch nicht aus dem Umstand, dass der Kommanditanteil an der Klägerin im Wege der Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG von der A-GmbH auf die C-GmbH übertragen wurde. Für eine solche Abspaltung finden sich in § 19 UmwStG spezielle Regelungen in Bezug auf die Gewerbebesteuer beim Übergang von Vermögen von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft. Wie sich bereits aus dem Wortlaut des § 19 UmwStG ergibt, findet diese Norm jedoch auf den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, an der die übertragende Körperschaft beteiligt ist, keine Anwendung, so der BFH. Werden demnach die Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft, an der die übertragende Körperschaft beteiligt ist, von § 19 UmwStG schon nicht erfasst, kann sich nach Auffassung des BFH aus dieser Vorschrift (i. V. mit weiteren Vorschriften des UmwStG) kein Fortbestand der Unternehmeridentität ergeben.

Keine Anwendung der Konzernklausel

Nach § 10a S. 10 Hs. 1 GewStG sind die Regelungen des Verlustabzugs bei Körperschaften nach § 8c KStG auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste entsprechend anzuwenden. Dies gilt gem. § 10a S. 10 Hs. 2 GewStG auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser einer Körperschaft unmittelbar zuzurechnen ist oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Mitunternehmerschaften beteiligt ist.

Aus der Entstehungsgeschichte des § 10a S. 10 Hs. 1 GewStG ergibt sich dabei nach Ansicht des BFH, dass der Gesetzgeber mit dieser Regelung lediglich den Fehlbetrag von Körperschaften erfassen wollte, um auf diese Weise für Körperschaften in gleicher Weise den Verlustabzug wie bei der Körperschaftsteuer auch bei der Gewerbesteuer einzuschränken. Eine Anwendung der Konzernklausel des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG (aktuell § 8c Abs. 1 S. 4 KStG), die dazu führt, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust bei Übertragungen innerhalb eines Konzerns trotz eines an sich schädlichen Erwerbs erhalten bleibt, auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften sei hingegen nicht beabsichtigt gewesen. Ebenso wenig ergebe sich ein Übergang des streitbefangenen Verlustvortrags auf die neue Gesellschafterin aus § 10a S. 10 Hs. 2 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 S. 5 KStG (aktuell § 8c Abs. 1 S. 4 KStG), weil diese Vorschrift allein den Gesellschafterwechsel auf Ebene einer Körperschaft erfasst, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Im vorliegenden Fall erfolge dagegen ein Gesellschafterwechsel auf der Ebene der Mitunternehmerschaft selbst und nicht ein solcher auf der Ebene einer an ihr beteiligten Körperschaft.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Gewerbeverlusts bei Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sei auch verfassungsmäßig nicht zu beanstanden. Art. 3 Abs. 1 GG zwingt angesichts der bestehenden Unterschiede zwischen Körperschaften und Mitunternehmerschaften nicht zu einer rechtsformunabhängigen Besteuerung.

Ergebnis

Für Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften verbleibt es danach aus Sicht des BFH bei den allgemeinen Grundsätzen, denen zufolge mit dem Ausscheiden eines Mitunternehmers ein ihm zuzurechnender gewerbesteuerlicher Verlustvortrag untergeht, da mit dem Gesellschafterwechsel die Unternehmeridentität entfällt. Bezogen auf den Streitfall sei deshalb für die KG auf den 31.12.2014 kein vortragsfähiger Fehlbetrag mehr festzustellen gewesen, weil der für sie zum 31.12.2013 festgestellte Fehlbetrag allein der A-GmbH zuzurechnen war und daher mit deren Ausscheiden im Jahr 2014 weggefallen ist.

Betroffene Normen

§ 10a S. 10 GewStG, § 8c Abs. 1 S. 5 KStG (aktuell § 8c Abs. 1 S. 4 KStG), § 19 UmwStG

Streitjahr 2014

Anmerkung

Auch die Regelung des zum 01.01.2021 eingeführten § 8d KStG findet für Personengesellschaften keine Anwendung. § 10a S. 10 GewStG schließt die Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrages bei unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung einer Körperschaft an einer Personengesellschaft aus. Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb an einer Körperschaft kann auf deren Ebene ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG festgestellt werden. Auf der Ebene einer Mitunternehmerschaft, an der die Körperschaft beteiligt ist, ist ein entsprechender fortführungsgebundener Verlustvortrag aber nicht möglich.

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 09.07.2018, 2 K 2170/16 F, EFG 2018, S. 1666, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.11.2020, [IV R 29/18](#), BStBl. II 2021, S. 722

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 11.10.2012, IV R 3/09, BStBl. II 2013, S. 176, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 03.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616

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.