

BFH: Wegfall der Unternehmeridentität bei kurzfristigem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft

Der einem alleinigen Kommanditisten zuzurechnende gewerbsteuerliche Verlustvortrag ist nach Abtretung seines Kommanditanteils gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an eine andere KG, bei der er ebenfalls alleiniger Kommanditist ist, bei dieser nicht berücksichtigungsfähig. Dies gilt zumindest dann, wenn die für den gewerbsteuerlichen Verlustabzug erforderliche ununterbrochene Unternehmeridentität nicht gegeben ist. Schädlich sind auch kurzfristige Unterbrechungen, selbst für eine logische Sekunde.

Sachverhalt

Die B-KG bestand aus B als alleinigem Kommanditisten und der B-GmbH als Komplementärin, die nicht am Vermögen der B-KG beteiligt war. B trat seinen Kommanditanteil an der B-KG mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.1997 an die A-KG ab; ebenfalls mit Ablauf des 31.12.1997 trat die B-GmbH aus der B-KG aus. Alleiniger Kommanditist der A-KG war ebenfalls B, Komplementärin war die A-GmbH, die nicht am Vermögen der A-KG beteiligt war.

Aufgrund der Feststellungen einer Außenprüfung bei der A-KG entschied das Finanzamt dass der bis zum 31.12.1997 bei der A-KG entstandene gewerbsteuerliche Verlustvortrag durch die Klägerin nicht genutzt werden könne. Das FG wies die dagegen gerichtete Klage ab.

Entscheidung

Das Finanzamt hat es zu Recht abgelehnt, bei der A-KG für 1997 den bis zum 31.12.1997 bei der B-KG entstandenen Gewerbeverlust zur berücksichtigen.

Nach § 10a S. 1 GewStG wird der Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs setzt neben der Unternehmensidentität auch die Unternehmeridentität voraus. Letztere ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige sowohl bei Verlustentstehung als auch bei Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.1993).

Bei gewerblichen Personengesellschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer; dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern der Verlustabzug verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 03.02.2010 und vom 22.01.2009). Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs setzt danach die ununterbrochene Unternehmeridentität voraus, so dass auch kurzfristige Unterbrechungen zum Wegfall des Verlustabzugs führen.

Im Falle einer sog. doppelstöckigen Personengesellschaft, liegt ein schädlicher Gesellschafterwechsel dann vor, wenn ein Gesellschafter seine unmittelbare Beteiligung aufgibt und mittelbar über eine Obergesellschaft beteiligt bleibt, denn bei der Beteiligung der Obergesellschaft an ihrer Untergesellschaft sind nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern ist die Obergesellschaft als solche Gesellschafterin der Untergesellschaft (BFH-Urteil vom 26.06.1996).

Im Streitfall fehlt es an der für den Verlustabzug erforderlichen (ununterbrochenen) Unternehmeridentität. Da der bis zum 31.12.1997 bei der B-KG entstandene Verlust in vollem Umfang auf B als Kommanditist der B-KG entfiel, ging er mit der Übertragung dieses Kommanditanteils auf die A-KG verloren, auch wenn B (auch) alleiniger Kommanditist der A-KG war und (auch) an dieser zu 100 % vermögensmäßig beteiligt war. Denn während einer logischen Sekunde nach Übertragung des Kommanditanteils des B an

der B-KG auf die A-KG mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.1997, ist nicht mehr B, sondern die A-KG Kommanditist der B-KG. Damit entstand – jedenfalls für diese logische Sekunde – eine doppelstöckige Personengesellschaft (A-KG als Oberpersonengesellschaft und B-KG als Unterpersonengesellschaft). Dies ergibt sich auch aus der im Einbringungs- und Ausscheidungsvertrag vereinbarten konkreten Durchführung, wonach zunächst die Übertragung des Kommanditanteils erfolgen und erst zeitlich nachfolgend die B-KG durch Ausscheiden der B-GmbH als vorletzter Gesellschafterin erlöschen sollte. Damit ging das Gesellschaftsvermögen der B-KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die A-KG als früheren (letzten) Gesellschafter der B-KG über. Es kann dahin stehen, ob die A-KG in dieser logischen Sekunde Mitunternehmerin der B-KG wurde. Für die für den Verlustabzug erforderliche ununterbrochene Unternehmeridentität ist allein entscheidungserheblich, ob B weiterhin Mitunternehmer der – jedenfalls für eine logische Sekunde noch – fortbestehenden B-KG blieb. Da B mit Übertragung seines Kommanditanteils an der B-KG aus dieser ausschied, ging der bei der B-KG entstandene und zu 100 % auf B entfallende Verlustabzug mit seinem Ausscheiden aus der B-KG unter. Er stand daher für eine Verrechnung mit dem Gewerbeertrag der A-KG im Streitjahr 1997 nicht mehr zur Verfügung.

Betroffene Norm

§ 10a, § 2 Abs. 5 S. 1 GewStG; § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG

Streitjahr 1997

Vorinstanz

[Finanzgericht München](#), Urteil vom 23.04.2008, 10 K 1965/06, DStRE 2010, S. 420

Fundstelle

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

Weitere Fundstellen

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

BFH, Urteil vom 26.06.1996, VIII R 41/95, BStBl II 1997, S. 179

BFH, Urteil vom 22.01.2009, IV R 90/05, BFH/E 224, S. 364

BFH, Urteil vom 03.02.2010, IV R 59/07, BFH/NV 2010, S. 1492, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.