

FG Baden-Württemberg: Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei unterjährigem Mitunternehmerwechsel

Aktuell: Der BFH bestätigt das FG zwar in seiner Ansicht, dass ein partieller Unternehmerwechsel keinen Einfluss auf die sachliche Steuerpflicht einer Personengesellschaft hat, also nicht zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum führt. Er verweist die Sache jedoch zurück an das FG, da seiner Meinung nach dessen bisherige Feststellungen nicht ausreichen, um zu dem Ergebnis zu gelangen, dass auch die Verpachtung der Gebäude und Betriebsvorrichtungen des Kraftwerks die sachliche Steuerpflicht der GmbH & Co. KG nicht beendet habe.

BFH, Urteil vom 19.12.2019, IV R 8/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Baden-Württemberg (Vorinstanz)

Ein partieller unterjähriger Mitunternehmerwechsel führt nicht zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum. Positive, vor dem Gesellschafterwechsel entstandene Gewerbeerträge sind zunächst mit Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Mitunternehmers im Erhebungszeitraum entstanden sind, zu verrechnen.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, an deren Kapital die Kommanditisten F (mit 5,1%) und M (mit 94,9%) und die Komplementärin (mit 0%) beteiligt waren. Im Streitjahr 2012 veräußerten F und M unterjährig ihre Kommanditanteile an den Z, der ab diesem Zeitpunkt alleiniger Kommanditist der Klägerin war. Z erhielt zusätzlich die Geschäftsanteile an der Komplementärin. Für den Zeitraum bis zum Ausscheiden von F und M ergab sich auf Ebene der Klägerin ein positiver Gewerbeertrag. Auf den Zeitraum des Neugesellschafters Z entfiel ein Gewerbeverlust. Die Klägerin verfügte über für das Vorjahr festgestellte, vortragsfähige Gewerbesteuerverluste.

Während die Klägerin bei der Berechnung der Höhe des Verlustabzugs vom auf die ehemaligen Gesellschafter F und M entfallenden positiven Gewerbeertrag ausging, ermittelte das Finanzamt zunächst den Gewerbeertrag für das Gesamtjahr, indem es die nach dem Gesellschafterwechsel entstandenen Verluste mit vor dem Gesellschafterwechsel erwirtschafteten Gewinne verrechnete. Aufgrund der geminderten Ausgangsgröße führte die Berechnung des Finanzamts zu einem verminderten Verlustabzug und in der Folge zu einem höheren Gewerbesteuermessbetrag.

Entscheidung

Das Finanzamt habe den Gewerbesteuermessbetrag im Streitjahr zutreffend festgesetzt.

Das FG hält fest, dass ein unterjähriger partieller Mitunternehmerwechsel – der weder Einfluss auf die persönliche, noch auf die sachliche Steuerpflicht der Klägerin habe – zu keinem abgekürzten Erhebungszeitraum gemäß § 14 S. 3 i.V.m. § 2 Abs. 5 S. 1 GewStG führe. Durch das Verbleiben der Komplementärin gelte der Gewerbebetrieb als unverändert fortgeführt. Ein Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen liege bei einer Mitunternehmerschaft nur vor, wenn alle Gesellschafter der das Unternehmen fortführenden Personengesellschaft ausscheiden. Folglich sei im Streitfall der Erhebungszeitraum das gesamte Kalenderjahr.

Zwar sei bei der Anwendung des § 10a GewStG der partielle Unternehmerwechsel wie der Wechsel des Alleinunternehmers zu behandeln. Folglich gehe auch beim unterjährigen Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfalle. Allerdings gelte der Gewerbebetrieb bei einem bloßen partiellen Mitunternehmerwechsel nicht als eingestellt i.S.v. § 2 Abs. 5 S. 1 GewStG und führe zu keinem abgekürzten Erhebungszeitraum gemäß § 14 S. 3 GewStG. Folglich seien bei einem partiellen Mitunternehmerwechsel die (positiven) Gewerbeerträge zunächst mit etwaigen Verlusten, die noch nach dem Ausscheiden des Mitunternehmers im Erhebungszeitraum

entstanden sind, zu verrechnen (vgl. BFH-Urteile vom 26.06.1996 und vom 22.01.2009). Bei dieser Verrechnung sei nicht vom anteiligen, positiven Jahresgewerbeertrag, sondern vom tatsächlich bis zum Ausscheiden des Mitunternehmers erzielten (positiven) Gewerbeertrag auszugehen. Folglich sei eine separate Ermittlung des bis zum Zeitpunkt des Mitunternehmerwechsels angefallenen Gewerbeertrags erforderlich.

Der Höchstbetrag nach § 10a S. 1 und 3 GewStG i.H.v. 1 Mio Euro sei nicht auf Ebene der Mitunternehmerschaft, sondern auf Ebene der Mitunternehmer anzuwenden und sei bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel zeitanteilig auf die Zeit vor und nach dem Gesellschafterwechsel aufzuteilen. Folglich sei in einem ersten Schritt von dem nach oben dargestellter Verrechnung von positiven und negativen Gewerbeerträgen im Erhebungszeitraum ermittelten Gewerbeertrag ein zeitanteiliger Höchstbetrag i.S.v. § 10a S.1 und 5 GewStG abzuziehen. In einem zweiten Schritt sei nach § 10a S. 2 und 5 GewStG der maßgebende Gewerbeertrag abzüglich des anteiligen Höchstbetrags bis zu 60% um bisher nicht berücksichtigte Gewerbeverluste zu kürzen (Gewerbeertrag nach Verlustabzug).

Betroffene Normen

§§ 2 Abs. 5 S. 1, 10a, 14 GewStG

Streitjahr 2012

Anmerkung

Das FG Baden-Württemberg schließt sich mit oben dargestelltem Urteil der bisherigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 26.06.1996 und vom 22.01.2009) zur Ermittlung des Verlustabzugs nach § 10a GewStG bei partiellem unterjährigem Mitunternehmerwechsel einer Personengesellschaft an. Das FG geht auf Zweifel, die in Literatur geäußert werden, ob diese BFH-Rechtsprechung aufgrund des BFH-Urteils vom 14.01.2016 weiterhin gilt, nicht ein.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 19.12.2019, [IV R 8/17](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.05.2017, [1 K 3691/15](#)

Weitere Fundstellen

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/NV 2009, S. 843

BFH, Urteil vom 14.01.2016, IV R 5/14, BStBl. II 2016, S. 875, 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.