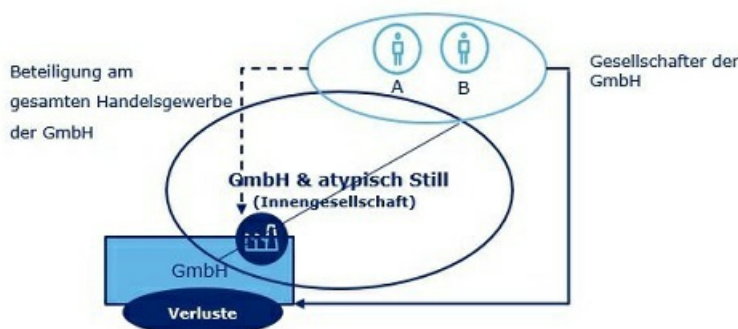


FG Münster: Übergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags bei Begründung einer GmbH & atypisch Still

Der bei einer GmbH festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust geht bei Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft (GmbH & atypisch Still) – soweit die GmbH an ihr beteiligt ist – über, wenn der Betrieb im Ganzen eingebracht wurde und die GmbH „Inhaberin des Handelsgewerbes“ bleibt.

Sachverhalt



Strittig war, ob ein bei einer Kapitalgesellschaft festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust anteilig auf eine neu begründete atypisch stille Gesellschaft (ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft) übergeht, die aus dieser Kapitalgesellschaft und zwei atypisch stillen Gesellschaftern besteht.

Die Klägerin ist eine GmbH, an der zwei Gesellschafter beteiligt waren. Für die GmbH war auf den 31.12.2009 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nach § 10a GewStG festgestellt worden. Zum 01.01.2010 beteiligten sich die beiden Gesellschafter jeweils als atypisch stille Gesellschafter ausnahmslos am gesamten Handelsgewerbe der GmbH. Die GmbH blieb Inhaberin des Handelsgewerbes. Auch Geschäftsführerin der GmbH & atypisch stille Gesellschaft war weiterhin die GmbH.

Den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust der GmbH berücksichtigte die Klägerin in den Gewerbesteuererklärungen der Mitunternehmerschaft der Jahre 2010-2012. Das Finanzamt lehnte es ab, den Gewerbeverlust der GmbH auf die atypisch stille Gesellschaft zu übertragen. Lediglich auf Ebene der GmbH könne der Verlust vorgetragen werden.

Entscheidung

Das FG kommt entgegen der Ansicht des Finanzamtes zu dem Ergebnis, dass der für die GmbH auf den 31.12.2009 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust i.S.d. § 10a GewStG anteilig mit dem Gewerbeertrag der atypisch stillen Gesellschaft zu verrechnen sei.

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH setzt die Geltendmachung eines Gewerbeverlustes sowohl die Unternehmeridentität als auch die Unternehmensidentität voraus.

(Partielle) Unternehmeridentität

Voraussetzung für einen Verlustabzug nach § 10a GewStG ist zunächst, dass der Gewerbetreibende den Verlust in eigener Person erlitten hat. Die Vorschriften des § 10a S. 8 i.V.m. 2 Abs. 5 GewStG besagen, dass, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um die Fehlbeträge kürzen kann, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben.

Nach Auffassung des FG stellt die Streitgegenständliche Einbringung des Betriebs einer

Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (bzw. atypisch stille Gesellschaft) nach § 24 Abs. 1 UmwStG allerdings (im Umfang der Beteiligung der GmbH an der atypisch stillen Gesellschaft) keinen Unternehmerwechsel in diesem Sinne dar. Dies liegt nach dem FG daran, dass Unternehmer des Betriebs einer Personengesellschaft die Mitunternehmer der Personengesellschaft sind. Da die GmbH Unternehmerin (Mitunternehmerin) des von ihr (als „Inhaberin des Handelsgewerbes“) fortgeführten Betriebs bzw. der atypischen stillen Gesellschaft geblieben ist, liege auch insoweit eine (partielle) Unternehmeridentität vor.

Unternehmensidentität

Nach der Rechtsprechung des BFH bedeutet der Begriff Unternehmensidentität, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb (hier: dem Unternehmen der Mitunternehmerschaft) identisch sein muss mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahre der Entstehung des Verlusts bestanden hat (hier: Unternehmen der GmbH) (BFH-Urteil vom 07.09.2016, IV R 31/13).

Nach Ansicht des FG liegt im vorliegenden Streitfall auch die erforderliche Unternehmensidentität vor. Der in den Entstehungsjahren des Verlusts ausgeübte Gewerbebetrieb (Bauunternehmen) der GmbH sei identisch mit dem Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft in den Jahren, in denen der Verlust angerechnet werden soll.

Beantwortung einer vom BFH offen gelassenen Frage

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 17.01.2019 (III R 35/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) die Frage offen gelassen, ob ausnahmsweise ein Verlustübergang in Betracht kommt, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen im Wege der Ausgliederung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergeht und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränkt.

Nach dem FG ist der vorliegende Streitfall identisch mit dem Sachverhalt, dessen Beurteilung der BFH in der o.g. Entscheidung ausdrücklich offen gelassen hat. Die vom BFH offen gelassene Frage sei dahingehend zu beantworten, dass – jedenfalls in der hier vorliegenden Konstellation – ausnahmsweise ein Verlustübergang in Betracht kommt. Denn im Streitfall bestehe die Besonderheit, dass die Klägerin in den Streitjahren nach wie vor „Inhaberin des Handelsgewerbes“ geblieben ist. Damit ist sie auch Inhaberin des laufenden Betriebs geblieben. Für sie als „Inhaberin des Handelsgewerbes“ ist der Verlust vor und auch nach der Begründung der atypisch stillen Beteiligung festzustellen.

Anteilige Verrechnung des gewerbesteuerlichen Verlusts

Aufgrund der partiellen Unternehmeridentität ist der auf den 31.12.2009 für die GmbH festgestellte Verlust nur anteilig mit dem auf diese entfallenden Gewerbeertrag zu verrechnen und nicht mit den auf die beiden atypisch stillen Gesellschaftern entfallenden Gewerbeerträgen.

Betroffene Normen

§ 10a S. 8 GewStG

Streitjahre 2010-2015

Anmerkung

BFH-Urteil vom 17.01.2019 (III R 35/17)

Der BFH hatte mit Urteil vom 17.01.2019 (III R 35/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) entschieden, dass im Falle einer Ausgliederung eines Betriebs einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft der Gewerbeverlust der Kapitalgesellschaft nicht auf die Personengesellschaft übergeht. Im damaligen Streitfall ging allerdings nicht der Betrieb der Kapitalgesellschaft im Ganzen auf die Personengesellschaft über. Es verblieben neben dem Kommanditanteil und der Beteiligung an der Komplementär-GmbH auch die drei Beteiligungen an den Tochter-Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft.

Ausdrücklich offen gelassen hatte der BFH allerdings die Frage, ob ein Verlustübergang nicht ausnahmsweise doch in Betracht kommt, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen im Wege der Ausgliederung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergeht und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränkt.

Im nun anstehenden Revisionsverfahren zum oben dargestellten Urteil des FG Münster wird der BFH nun die Gelegenheit haben, die bislang noch offen gelassene Frage zu beantworten. Gleichwohl könnte es sein, dass sich die Ausführungen vom BFH zum zu entscheidenden Fall nicht allgemein auf Einbringungen von Betrieben im Ganzen durch eine

Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, welche keine atypisch stille Gesellschaft ist, übertragen lassen.

Fundstelle

Finanzgericht Münster, Urteil vom 05.11.2021, [14 K 2364/21 G, F](#), BFH-anhängig: IV R 25/21

[Pressemitteilung Nr. 18](#) vom 15.12.2021 zum Urteil 14 K 2364/21 G, F

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.01.2019, III R 35/17, BStBl. II 2019, S. 407, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.04.2018, IV R 8/16, BStBl. II 2018, S. 484

BFH, Urteil vom 26.08.1993, IV R 133/90, BStBl. II 1995, S. 791

BFH, Urteil vom 07.09.2016, IV R 31/13, BStBl. II 2017, S. 482

BFH, Urteil vom 26.08.1993, IV R 133, BStBl. II 1995, S. 791

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.