

FG Niedersachsen: Wegfall des auf einen verstorbenen Mitunternehmer entfallenden Gewerbeverlusts

Das FG Niedersachsen hält an der in der Rechtsprechung vertretenen Auffassung fest, dass der auf einen Mitunternehmer entfallende gewerbsteuerliche Verlustvortrag bei dessen Versterben untergeht. Es erweitert diese Rechtsprechung dahingehend, dass der Wegfall des auf einen verstorbenen Mitunternehmer entfallenden Gewerbeverlusts einer Mitunternehmerschaft bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege der Erbfolge weder durch teleologische Reduktion des § 10a GewStG noch durch entsprechende Anwendung des § 8c KStG oder des § 8d KStG vermieden werden kann.

Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 04.07.2024, 9 K 309/21

Sachverhalt

Eine KG klagte gegen den anteiligen Wegfall eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags, der auf den im Jahr 2019 verstorbenen Kommanditisten A entfiel. Die Anteile gingen im Wege der Erbfolge auf seine Ehefrau B und Tochter K über. Das Finanzamt kürzte den auf den 31.12.2018 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust sowie den im Erhebungszeitraum 2019 unterjährig bis zum Tod des A entstandenen Fehlbetrag um den auf A entfallenden Anteil, da mit seinem Tod die Unternehmeridentität entfalle. Das FG hat die dagegen gerichtete Klage als unbegründet abgewiesen.

Entscheidung

Der BFH hat nun die Auffassung von Finanzamt und FG bestätigt, wonach der gewerbsteuerliche Verlustvortrag mit dem Tod des A untergeht.

Unternehmeridentität

Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs nach § 10a GewStG setzt neben Unternehmensidentität auch Unternehmeridentität voraus. Letzteres bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020, IV R 29/18).

Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft

Bei einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen die Mitunternehmer auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur – strukturell gleich einem Einzelunternehmer – in eigener Person gewerbliche Einkünfte, sondern sind auch gewerbsteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs. Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit er anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020, IV R 29/18).

Ergebnis im Streitfall

Nach Maßgabe dieser Grundsätze scheidet die ungekürzte Fortführung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags an der infolge des Gesellschafterwechsels bei der KG fehlenden Unternehmeridentität. Der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat (hier: A), ist nicht mit der Person bzw. den Personen (hier: seinen Erben) identisch, die diesen bei entsprechender Fortschreibung und Zurechnung künftig in Anspruch nehmen könnten.

Keine "teleologische Reduktion" des § 10a GewStG bei Erbfolge

Daraus, dass der Mitunternehmeranteil hier im Wege der Erbfolge übergegangen ist, ergibt sich nach Ansicht des BFH nichts anderes. Eine "teleologische Reduktion" des § 10a GewStG für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege der Erbfolge hält er für nicht angezeigt.

Auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Gesamtrechtsnachfolge gegenüber der Einzelrechtsnachfolge scheidet ein Übergang des Rechts zum Verlustabzug bzw. des Verlustvortrags aus, so der BFH.

Keine Übertragung des zu § 15a EStG ergangenen BFH-Urteils

Der BFH stellt fest, dass sich auch aus dem zu § 15a EStG ergangenen Urteil des BFH vom 01.03.2018, IV R 16/15, mit dem der BFH den anteiligen Übergang des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG bei einer unentgeltlichen Übertragung einer Kommanditbeteiligung zugelassen hatte, wenn durch die Übertragung auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird, nichts anderes ergibt.

Die beiden Regelungen seien insoweit nicht miteinander vergleichbar, als § 15a EStG eine "streng beteiligungsbezogene Betrachtungsweise" zugrunde liegt, die damit an die (Kommandit-)Beteiligung und nicht zwingend ihren Inhaber geknüpft ist, stellt § 10a GewStG für die Inanspruchnahme des Verlustabzugs oder -vortrags darauf ab, ob der jeweilige Gesellschafter sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber war.

Keine Anwendung von § 8c oder § 8d KStG

Der BFH hält auch eine entsprechende Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 5 und 6 KStG („Stille Reserven“-Klausel) oder des § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag) im Streitfall für nicht geboten. Begründung:

- Der Gesetzgeber wollte mit § 10a S. 10 HS 1 GewStG lediglich den Fehlbetrag von Körperschaften erfassen, um auf diese Weise für Körperschaften in gleicher Weise den Verlustabzug wie bei der Körperschaftsteuer auch bei der Gewerbesteuer einzuschränken. Eine Anwendung des § 8c KStG auch auf gewerbesteuerrechtliche Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften war indes nicht beabsichtigt. Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für die sog. "Stille Reserven"-Klausel des § 8c Abs. 1 S. 5 und 6 KStG mit der Konsequenz, dass diese (ausschließlich für Körperschaften geltende) Regelung dem (durch die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege der Erbfolge bedingten) Untergang des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags im Streitfall nicht entgegensteht.
- Die Konstellation des Streitfalls (gewerbesteuerlicher Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, an der unmittelbar oder mittelbar über andere Personengesellschaften keine Körperschaften beteiligt sind) unterfällt auch nicht dem in § 10a S. 11 GewStG enthaltenen Verweis auf § 8d KStG. Denn ähnlich wie der Verweis auf § 8c KStG ist auch der Verweis auf § 8d KStG in § 10a S. 11 GewStG nicht rechtsformneutral ausgestaltet.

Betroffene Norm

§ 10a GewStG

Streitjahr 2019

Anmerkung

Das FG hatte die Revision zugelassen, da bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung zum Umfang des Verweises in § 10a S. 10 (jetzt S. 11) GewStG auf § 8d KStG existierte.

Fundstelle

Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 04.07.2024, [9 K 309/21](#), EFG 2025, S. 725, BFH-anhängig: IV R 14/24

Weitere Fundstellen

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

BFH, Urteil vom 01.03.2018, IV R 16/15, BStBl. II 2018, S. 527

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.