

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Gewerbeverlust: Einbringung in eine Mitunternehmerschaft

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, geht der auf ihn entfallende Verlustabzug unter. Das gilt auch bei einer Organschaft, da Organträger und Organgesellschaft getrennte Betriebe bleiben (sog. eingeschränkte Einheitstheorie).

Hintergrund

Die A-GmbH & Co. KG ist gewerbesteuerliche Organträgerin, die B-GmbH und die C-GmbH sind jeweils Organgesellschaften. Unterjährig kam es bei der Organträgerin zu einem Wechsel der Gesellschafter, indem die Kommanditisten E, F und G ihre Kommanditanteile in die H-GmbH & Co. KG eingebracht haben.

Im Jahr 2014 erzielte die Organträgerin einen Verlust, von den beiden Organgesellschaften waren jeweils Gewinne zuzurechnen, insgesamt ergab sich bei der Organträgerin ein positiver Gewerbebeitrag. Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der "eigene" Gewerbeverlust der Organträgerin, soweit er auf die Kommanditisten E, F und G entfiel, wegen entfallener Unternehmeridentität nach § 10a GewStG untergeht. Der Einspruch gegen den Bescheid über den Gewerbesteuerermessbetrag blieb erfolglos.

Entscheidung

Das FG wertet die Klage als unbegründet und den angefochtenen Bescheid über den Gewerbesteuerermessbetrag als rechtmäßig. Eine vollständige Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes setzt nach § 10a GewStG die Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus. Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, geht der Verlustabzug verloren, soweit der Fehlbetrag auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Damit geht ein Verlustabzug auch unter, wenn ein Gesellschafter seine Gesellschaftsanteile an eine andere Personengesellschaft veräußert bzw. – wie hier – in diese einbringt.

Organträger und Organgesellschaft einer Organschaft bilden nach der sog. eingeschränkten Einheitstheorie trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG kein einheitliches Unternehmen. Deshalb sind der Gewerbebeitrag der Organgesellschaft einerseits und der Gewerbebeitrag des Organträgers andererseits auf der ersten Stufe jeweils getrennt zu ermitteln. Erst auf der zweiten Stufe werden die jeweiligen Gewerbebeiträge beim Organträger zusammengerechnet.

2. Zur Kürzung des Gewerbebeitrags einer Komplementär-GmbH

Die Beteiligung einer GmbH als Komplementärin an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Kommanditgesellschaft (Zebragesellschaft) ist keine Verwaltung und Nutzung eines nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden eigenen Grundbesitzes. Sie berechtigt nicht zur erweiterten Kürzung des Gewerbebeitrags, wenn die GmbH am Vermögen der Zebragesellschaft nicht beteiligt ist.

Hintergrund

Die GmbH errichtete, erwarb, vermietete und verpachtete Liegenschaften. Zudem verwaltete sie in ihrem eigenen Vermögen gehaltene Beteiligungen. Sie war an 2 Vermietungs-GbR beteiligt.

Außerdem war sie Komplementärin ohne Kapitalanteil und Vermögensbeteiligung einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten KG. In 2012 erhielt sie dafür eine "Haftungsvergütung" (5 % ihres Stammkapitals). In 2013 wurde der KG-Vertrag dahin geändert, dass der GmbH zusätzlich eine "Avalgebühr" oder "Vorabvergütung" (1 % des Stammkapitals) zustand.

Die GmbH beantragte für 2012 bis 2015 erfolglos die erweiterte Kürzung des Gewerbebeitrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Das FG wies die dagegen gerichtete Klage ab. Mangels Vermögensbeteiligung handele es sich bei dem Haftungsentgelt nicht um eine anteilsbezogene Zahlung (Gewinnanteil), sondern um einen konkreten Leistungsbezug. Die KG habe damit eine der erweiterten Kürzung entgegenstehende Nebentätigkeit ausgeübt.

tigkeit ausgeübt. Diese Leistung sei nicht zwingend notwendiger Teil einer eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung gewesen.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision der GmbH zurück. Die erweiterte Kürzung steht ihr nicht zu, und zwar unabhängig davon, ob die Übernahme der Vollhaftung gegen Entgelt auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf einem gesonderten schuldrechtlichen Vertragsverhältnis beruht.

Die erweiterte Kürzung kommt u. a. bei Unternehmen in Betracht, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen. Das kann insbesondere bei Gebrauchsüberlassung (Vermietung, Verpachtung) vorliegen. Der Grundbesitz kann aber auch durch die Nutzung des Absicherungspotentials für fremde Schuld (z. B. Belastung eines eigenen Grundstücks mit einer Grundschuld zur Absicherung eines von einem Dritten aufgenommenen Darlehens) gegen Entgelt eingesetzt werden. Das gilt jedenfalls, wenn die Sicherheitengestellung für fremde Schuld die Grenze zur Gewerblichkeit nicht überschreitet.

Die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes kann auch bei einer sog. Zebragesellschaft vorliegen, wenn eine nur wegen ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegende Gesellschaft sich an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt.

Ist eine GmbH an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten KG jedoch ohne Vermögensbeteiligung beteiligt und übernimmt sie als Komplementärin gegen Entgelt die volle Haftung, verwaltet und nutzt sie nicht eigenen Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Denn wenn einem Gesellschafter mangels Vermögensbeteiligung kein Bruchteil des Grundbesitzes der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zuzurechnen ist, beteiligt er sich nicht an der Verwaltung eigenen Grundbesitzes, sondern an der Verwaltung des nur den anderen (am Gesellschaftsvermögen beteiligten) Gesellschaftern zuzurechnenden und damit fremden Grundbesitzes. Beruht das Entgelt auf dem Gesellschaftsvertrag, handelt es sich um einen Ertrag aus der Verwaltung und Nutzung fremden Grundbesitzes.

Wird das Entgelt aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags neben dem Gesellschaftsvertrag gezahlt und die Haftung für fremde Schuld nicht auf bestimmte Vermögensgegenstände beschränkt, sondern auf das gesamte Vermögen bezogen, wird das "Haftungsentgelt" bzw. die "Avalgebühr" nur dann durch die Nutzung des Absicherungspotentials des Grundbesitzes erzielt, wenn das Vermögen der GmbH ausschließlich aus Grundbesitz (und daneben Kapitalvermögen) besteht. Ist das nicht der Fall, liegt keine für die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erforderliche ausschließliche Nutzung von Grundbesitz (und ggf. Kapitalvermögen) vor. Im Streitfall nutzte die GmbH für Haftungszwecke nicht nur ihr Grund- und Kapitalvermögen, sondern, und damit schädlich, ihr gesamtes Vermögen einschließlich ihres Beteiligungsvermögens.