

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Beteiligung an GmbH: Verluste auch bei Einnahmen-Überschussrechnung abziehbar

Der Verlust der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kann auch im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung gewinnmindernd berücksichtigt werden. Für den Zeitpunkt und den Umfang des Betriebsausgabenabzugs ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind.

Hintergrund

Der Kläger war zu 50 % an der 1988 gegründeten X GmbH (GmbH) beteiligt. Darüber hinaus erbrachte er im Rahmen eines gewerblichen Einzelunternehmens Beratungsleistungen und vermietete Wirtschaftsgüter, u. a. an die GmbH.

Seinen Gewinn aus dem gewerblichen Einzelunternehmen hatte der Kläger zunächst durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

In den Bilanzen zum 31.12.2003, zum 31.12.2004 und zum 31.12.2005 hatte er sowohl die GmbH-Beteiligung als auch diverse Darlehensforderungen gegen die GmbH aktiviert.

Für das Jahr 2006 legte der Kläger keine Bilanz vor, sondern lediglich eine vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung. Für die Jahre 2009 bis 2013 reichte er Einnahmen-Überschuss-Rechnungen beim Finanzamt ein.

Bereits im Jahr 2007 hatte die GmbH ihren Geschäftsbetrieb eingestellt. Im Jahr 2008 war über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter hatte im Juli 2008 berichtet, die GmbH sei spätestens seit dem 31.12.2000 überschuldet gewesen. Stille Reserven hätten nicht existiert. Eine Fortführung des Unternehmens sei ausgeschlossen.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 erklärte der Kläger einen Verlust aus der Auflösung der GmbH. Das Finanzamt erkannte diesen Verlust nicht an.

Das FG wies die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, ein Verlust könne nicht berücksichtigt werden, weil die GmbH-Beteiligung nicht zum Privatvermögen des Klägers gehört habe. Sie sei vielmehr in den Veranlagungszeiträumen 2003 bis 2006 notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers gewesen und auch nach Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen weiterhin Betriebsvermögen geblieben. Denn der Kläger habe die Beteiligung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 nicht entnommen.

Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass die Revision des Klägers begründet ist. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Die GmbH-Beteiligung einschließlich der streitigen Darlehensforderungen haben jedenfalls bis zum Streitjahr 2013 zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers gehört.

Die Betriebsvermögenseigenschaft wird grundsätzlich erst dadurch beendet, dass der Steuerpflichtige die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen entnimmt. Eine Entnahme setzt regelmäßig eine unmissverständliche, von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung voraus.

Die Änderung der Gewinnermittlungsart wirkt sich auf die Zusammensetzung des Betriebsvermögens nicht aus und führt insbesondere nicht zur Entnahme der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter oder zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG nachvollziehbar und für den Senat bindend entschieden, dass die streitige Beteiligung bis zur Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH im Jahr 2007 zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehörte. Das FG hat schließlich ebenfalls bindend entschieden, dass die GmbH-Beteiligung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 nicht entnommen worden sei.

Die Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die Betriebsausgabe ist daher in dem Zeitpunkt anzusetzen, in dem die für das Wirtschaftsgut aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind.

Wann der Verlust in diesem Sinne endgültig ist, ist eine Frage der konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls.

Dem Steuerpflichtigen kommt hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung kein Wahlrecht zu.

Wenn der Verlust des betreffenden Wirtschaftsguts betrieblich veranlasst ist, ist eine Betriebsausgabe in Höhe des aufgezeichneten Buchwerts zu berücksichtigen.

Auf die Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG kann hier nicht zurückgegriffen werden.

Die Ermittlung des Gewinns oder Verlustes erfordert in diesen Zusammenhang eine Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt seiner Entstehung. Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Ein Verlust kann daher bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist. Das Zufluss-Abfluss-Prinzip gilt dort prinzipiell nicht.

Diese Grundsätze können hier aber keine Anwendung finden, da die Beteiligung nicht zum Privatvermögen des Klägers gehörte.

Der Verlust eines Wirtschaftsguts stellt im Fall eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, eine "reguläre" Betriebsausgabe dar. Diese ist im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung zu erfassen. Eine hiervon abweichende, punktuelle – stichtagsbezogene – Gewinnermittlung mit einem Rückbezug aller nachträglich eintretenden Umstände auf den Veräußerungs- bzw. Verlustzeitpunkt, bei der der Anteilseigner den Verlust in einem einzigen zutreffenden Veranlagungszeitraum geltend machen muss, ist der Einnahmen-Überschuss-Rechnung fremd.

Der Verlust ist im Urteilsfall daher zwingend in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Mittel, die für das Wirtschaftsgut aufgewendet worden sind, endgültig verlorengegangen sind.

Hat es der Steuerpflichtige versäumt, den Verlust zu diesem Zeitpunkt geltend zu machen, kommt eine Berücksichtigung in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht in Betracht. Insoweit unterscheidet sich die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei der die Bilanzberichtigung gewinnwirksame Nachholungen ermöglicht.

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Mittel, die der Kläger – bis zum Jahr 2008 – für die GmbH-Beteiligung und die Darlehensforderungen aufgewendet hat, im Jahr 2008 endgültig verlorengegangen sind und daher nicht in den Streitjahren 2013 oder (hilfsweise) 2012 berücksichtigt werden können.

2. **GbR-Eintragung ins Gesellschaftsregister: Gesellschaftszweck muss nicht angegeben werden**

Die Eintragung einer GbR ins Gesellschaftsregister als "eGbR" erfordert nicht die Angabe des Gesellschaftszwecks. Eine solche darf das Registergericht ohne besonderen Anlass nicht verlangen.

Hintergrund

Das Registergericht verweigerte der GbR die Eintragung ins Gesellschaftsregister, weil die notarielle Anmeldung keine Angaben zum Gesellschaftszweck enthielt. Im Übrigen entsprach die Anmeldung unstreitig den gesetzlichen Anforderungen. Das Registergericht erließ im Anmeldeverfahren eine Zwischenverfügung und gab den Beteiligten Gelegenheit, den Unternehmensgegenstand binnen 4 Wochen mitzuteilen. Die Zwischenverfügung enthielt den Hinweis, dass die Anmeldung andernfalls kostenpflichtig zurückgewiesen werde.

Das Registergericht half der gegen die gerichtliche Zwischenverfügung eingelegten Beschwerde der GbR nicht ab. Nach Auffassung des AG ist die Angabe des Unternehmensgegenstands erforderlich, um beurteilen zu können, ob die Gesellschaft einen rechtlich zulässigen Zweck verfolgt und/oder spezialgesetzliche Verbote dem mit der Gesellschaft verfolgten Zweck entgegenstehen.

Entscheidung

Dies sah das OLG anders und entschied, dass das Registergericht die Eintragung einer GbR ins Gesellschaftsregister i. d. R. nicht von der Angabe des Gesellschaftsgegenstands abhängig machen darf. Neben dem Namen, dem Sitz, der Anschrift, diversen Angaben zu den einzelnen Gesellschaftern, zur Vertretungsbefugnis und der Versicherung, dass die Gesellschaft nicht bereits eingetragen ist, nennt das Gesetz keine weiteren Eintragungsvoraussetzungen, insbesondere nicht die Angabe des Gesellschaftszwecks.

Nach der Gesellschaftsregisterverordnung soll zwar in der Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung der Gegenstand der Gesellschaft angegeben werden. Da es sich nach dem Text der Verordnung lediglich um eine Sollvorschrift handle, sei die Angabe des Gesellschaftszwecks aber schon nach dem Wortlaut der Verordnung nicht zwingend.

Die Eintragung sei im Übrigen weiterhin freiwillig, d. h. sie sei für die GbR nicht konstitutiv. Die GbR besitze als Außengesellschaft auch ohne Eintragung Rechtsfähigkeit. Die Eintragung biete für die GbR den Vorteil der Subjektpublizität, d. h. durch den sicheren Nachweis der Gesellschafter und der Vertretungsverhältnisse werde eine höhere Transparenz für die Geschäftspartner geschaffen. Die Eintragung des Gesellschaftszwecks sei hierfür nicht zwingend.

Schließlich zwingt auch der Amtsermittlungsgrundsatz das Registergericht nicht dazu, eigene Ermittlungen dazu anzustellen, ob die Gesellschaft rechtlich zulässige Zwecke verfolgt. Die Aufnahme eigener Ermittlungen stehe im pflichtgemäßen Ermessen des Registergerichts. In Ausübung dieses pflichtgemäßen Ermessens dürfte das Registergericht nur dann weitere Ermittlungen anstellen und ggf. die Angabe eines Gesellschaftszwecks verlangen, wenn ein konkreter Anlass für inhaltliche Bedenken gegen die Eintragung bestünden. Ohne einen solchen Anlass stehe dem Registergericht eine Ermittlungsbefugnis nicht zu.

Im Ergebnis ist eine anlasslose Prüfung des Gesellschaftszwecks durch das Registergericht auf etwaige Gesetzesverstöße nicht zulässig. Das Registergericht durfte die Angabe des Gesellschaftszwecks daher nicht verlangen und muss die GbR bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen daher ins Gesellschaftsregister eintragen.

3. GmbH veräußert Geschäftszweig: Was passiert mit den Gewerbeverlusten?

Ein Gewerbeverlust, der ursprünglich im Betrieb einer Personengesellschaft entstanden und durch Anwachsung auf eine Kapitalgesellschaft übergegangen ist, entfällt nicht dadurch, dass die Kapitalgesellschaft den verlustverursachenden Geschäftsbereich im Wege eines Asset Deals weiterveräußert.

Hintergrund

Bei der Klägerin handelt es sich um eine GmbH. Sie hatte als Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG im Jahr 2011 deren Gewerbeverlust übernommen. Die Klägerin führte den übernommenen Betrieb der A GmbH & Co. KG zunächst weiter. Im Jahr 2013 veräußerte die Klägerin ihr operatives Geschäft im Rahmen eines Asset Deals an eine andere GmbH. Im Anschluss hieran wurde der Unternehmensgegenstand und die Firma der Klägerin geändert. Sie firmierte nun als C-GmbH, deren Unternehmensgegenstand das Halten und Verwalten von Beteiligungen aller Art ist.

Das Finanzamt kam im Rahmen einer Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass aufgrund des Asset Deals sowie des damit einhergehenden Wegfalls der Unternehmensidentität die auf die Klägerin übergegangenen und noch nicht genutzten gewerbesteuerlichen Verluste der früheren A GmbH & Co. KG weggefallen seien.

Entscheidung

Im geltenden Recht besteht keine Grundlage für das vom Finanzamt bejahte Entfallen des Gewerbeverlusts. Eine solche ist nicht im GewStG enthalten, ebenso wenig ist eine Regelung außerhalb des GewStG einschlägig.

Das FG hat im Urteilsfall deshalb zu Recht entschieden, dass der von der KG herrührende Gewerbeverlust bei der Klägerin trotz der im Streitjahr erfolgten Veräußerung des verlustverursachenden früheren Geschäftsbetriebs der KG als vortragsfähiger Fehlbetrag erhalten blieb.

Die Veräußerung des von der KG übernommenen Geschäftsbetriebs änderte nichts daran, dass die bei der Klägerin verbliebene andere Unternehmenstätigkeit weiterhin in vollem Umfang als einheitlicher und zugleich identischer Gewerbebetrieb galt.

Insbesondere galt der Gewerbebetrieb der Klägerin nicht als eingestellt, da er im Zuge des Asset Deals nicht "im Ganzen" auf einen anderen Unternehmer überging.

Auch nach den entsprechend anwendbaren Vorschriften des KStG ist er nicht entfallen.

Für die Geltendmachung eines Gewerbeverlusts bedarf es sowohl der Unternehmeridentität als auch der Unternehmensidentität. Im Urteilsfall liegt kein Umstand vor, der im Streitjahr 2013 gegen den Fortbestand der Unternehmeridentität sprechen könnte. Im Streit steht hier ausschließlich die Unternehmensidentität der Klägerin.

Das Erfordernis der Unternehmensidentität wird aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer abgeleitet, der es nicht zulasse, dass Verluste eines Gewerbebetriebs bei einem anderen Gewerbebetrieb berücksichtigt werden.

Die Unternehmensidentität liegt vor, wenn der im Verlustabzugsjahr bestehende Gewerbebetrieb mit jenem identisch ist, der im Verlustentstehungsjahr bestand.

Bei einer Kapitalgesellschaft wird die Unternehmensidentität insoweit als unproblematisch angesehen, als ihre Tätigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Eine Änderung ihrer wirtschaftlichen Betätigung berührt die Unternehmensidentität einer Kapitalgesellschaft nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH nicht, solange derselbe einheitliche Gewerbebetrieb weiterhin existiert. Das Kriterium der Unternehmensidentität hat danach für den Fortbestand des vortragsfähigen Gewerbeverlusts bei einer Kapitalgesellschaft – zumindest grundsätzlich – keine Bedeutung.

Von dem Grundsatz der Unerheblichkeit der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft ist auch im Anschluss an eine Anwachsung keine Ausnahme zu machen.

Die Frage der Unternehmensidentität hat bei einer Kapitalgesellschaft nicht deswegen ausnahmsweise eine andere oder besondere Bedeutung, weil der von ihr übernommene Gewerbeverlust im Ursprung von einer Personengesellschaft herrührt. Es bedürfte vielmehr einer rechtlichen Grundlage, die für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft im Wege der Anwachsung einen für eine Personengesellschaft festgestellten Gewerbeverlust übernommen hat, die Verlustnutzung von der identitätswahrenden Fortführung des verlustverursachenden Betriebs der Personengesellschaft abhängig macht. An einer solchen Vorschrift fehlt es im geltenden Recht; dies gilt insbesondere auch für das Entfallen des nach der Anwachsung ununterscheidbar festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlusts der Kapitalgesellschaft.