

Finanzministerium | Postfach 7127 | 24171 Kiel

Finanzämter des Landes Schleswig-Holstein
Bildungszentrum

7. April 2020

Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2020/9

Übergang von verrechenbaren Verlusten i. S. d. § 15a EStG im Zusammenhang mit einem Einbringungsvorgang nach § 20 UmwStG

Es ist gefragt worden, ob verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a EStG im Zusammenhang mit einem Einbringungsvorgang nach § 20 UmwStG auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Dem zu beurteilenden Sachverhalt lag eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur zugrunde, bei der die Oberpersonengesellschaft gemäß § 25 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt wurde. Fraglich war, ob verrechenbare Verluste, die für die Oberpersonengesellschaft bei der Unterpersonengesellschaft gemäß § 15a Abs. 4 EStG festgestellt wurden, nach dem Formwechsel weiter genutzt werden können.

Hierzu bitte ich folgende Auffassung zu vertreten:

Die Vornahme des Verlustabzugs nach § 15a Abs. 2 EStG ist ein persönliches Recht des Kommanditisten, das einer allgemeinen Rechtsnachfolge nicht zugänglich ist. Dies folgt aus dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG, wonach auf die „Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind“, abgestellt wird. Die Regelung in R 10d Abs. 9 Satz 12 EStR steht dem nicht entgegen.

Die Verlustverrechnung setzt neben der Anteilsidentität auch die Subjektidentität voraus. Hieraus ist zu folgern, dass bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 UmwStG (also bei einem entgeltlichen Vorgang) der für den bisherigen Kommanditisten festgestellte verrechenbare Verlust nicht auf die Kapitalgesellschaft übergeht. Hierbei ist auch nicht danach zu differenzieren, ob die Kapitalgesellschaft das negative Kapitalkonto des bisherigen Kommanditisten fortführt. Gleiches gilt auch für den vorliegenden Fall der Umwandlung einer Obergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Steuerlich liegt ebenfalls eine Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG und damit eine entgeltliche Übertragung des Anteils an der Untergesellschaft vor.

Nichts Anderes gilt bei einem zivilrechtlich identitätswahrenden Formwechsel der Obergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Denn steuerlich gesehen wird der Anteil an der Untergesellschaft auch in diesem Fall entgeltlich übertragen, weil der Formwechsel nach § 25 UmwStG genauso wie eine übertragende Umwandlung nach § 20 UmwStG behandelt wird.

Daraus folgt, dass bei einer entgeltlichen Übertragung durch einen Einbringungsvorgang nach § 20 UmwStG - unabhängig von dem von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft gewählten Wertansatz (Buchwert, Zwischenwert, gemeiner Wert) - eine Übertragung vorhandener verrechenbarer Verluste i. S. d. § 15a EStG auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft nicht zulässig ist und deshalb der für den Kommanditisten festgestellte verrechenbare Verlust nach Einbringung seines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 UmwStG steuerlich nicht weiter von der Kapitalgesellschaft genutzt werden kann, sondern aufgrund des Einbringungsvorgangs untergeht, sofern er nicht mit einem durch den Ansatz von Zwischenwerten oder des gemeinen Werts beim Kommanditisten entstehenden Einbringungsgewinn verrechnet wird.

Das Gleiche gilt im Falle des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG, so dass der verrechenbare Verlust im Zuge der Einbringung nicht auf die formgewechselte Kapitalgesellschaft übergeht, weil der Formwechsel aus steuerlicher Sicht wegen des Rückverweises auf § 20 UmwStG wie eine übertragende Umwandlung behandelt wird.