

# Urteil vom 23. October 2013, I R 79/12

## Einstellung des Geschäftsbetriebs und Sanierungsklausel i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 bei Anwachsung des Betriebs einer GmbH & Co. KG

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 4 S 3

vorgehend FG Münster, 25. April 2012, Az: 9 K 2757/09 K,G,F

### Leitsätze

NV: Wächst einer nach ihrem Unternehmenszweck vermögensverwaltend tätigen Kapitalgesellschaft, die als Kommanditistin mit Kapitalbeteiligung (17 %) Mitunternehmerin einer gewerblich tätigen (GmbH & Co.) KG ist, der Betrieb der KG nach dem Ausscheiden der übrigen KG-Gesellschafter an, wird der ursprüngliche Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft "sanierungsschädlich" eingestellt. Das Erzielen mitunternehmerischer gewerblicher Einkünfte prägt den bisherigen Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft als Grundlage ihrer im eigenen Namen ausgeübten Tätigkeit (als Gegenstand ihrer wirtschaftlichen Identität) nicht.

### Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob Verluste gemäß § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung (KStG 2002) und gemäß § 10a Satz 6 des Gewerbesteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2922, BStBl I 2004, 20) --GewStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 8 Abs. 4 KStG 2002 infolge einer Anteilsübertragung nicht mehr ausgleichs- oder vortragsfähig sind.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, befasste sich seit ihrer Gründung (1995) zunächst mit dem Handel von ...waren. Im Jahre 2000 erwarb X den einzigen Geschäftsanteil der Klägerin. Durch Gesellschafterbeschluss vom 2. Juni 2003 änderten sich die Firma und der Unternehmensgegenstand der Klägerin (nunmehr: Erwerb von Gesellschaften oder von Beteiligungen an Gesellschaften im In- und Ausland sowie die Verwaltung und die Übernahme der Geschäftsführung von Gesellschaften an Gesellschaften im In- und Ausland). Zumindest seit dem Jahr 2002 und bis September 2004 bestand das Vermögen der Klägerin im Wesentlichen in einer 17 %-igen Beteiligung (1.303.794,30 €) an der A-KG, die u.a. die ...warenherstellung betrieb. Weitere Kommanditisten im Streitjahr waren X und Y zu jeweils 40,5 % sowie Z zu 2 %. Die beiden Erstgenannten hielten sämtliche Anteile an der Komplementärin, der A Verwaltungsgesellschaft mbH, die ihrerseits nicht am Kapital der A-KG beteiligt war.
- 3** Am 3. September 2004 verkaufte X seine (Allein-)Beteiligung an der Klägerin an die B eG (B); alsdann übertrugen die Kommanditisten X, Y und Z ihre Anteile an der A-KG auf die Klägerin, die damit alleinige Kommanditistin der A-KG wurde. Anschließend schied die Komplementärin aus der A-KG aus, was zur Auflösung der A-KG führte (Übernahme des Vermögens durch die Klägerin im Wege der sog. Anwachsung). Es kam zu einer Änderung der Firma und des Unternehmensgegenstandes der Klägerin (nunmehr sinngemäß: Herstellung und Handel mit ...waren).
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst weitgehend erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag (Festsetzung jeweils auf 0 €); es ergingen auch Verlustfeststellungsbescheide zum 31. Dezember 2004 unter Berücksichtigung eines Verlustvortrags aus dem Jahr 2003 und des im gesamten Streitjahr erzielten Verlusts. Später ergingen Änderungsbescheide unter Hinweis auf die Verlustabzugsbeschränkung des § 8 Abs. 4 KStG 2002; die Steuerfestsetzungen beliefen sich weiterhin auf 0 €, während die Verlustfeststellungen ausschließlich die seit der Anteilsübertragung erwirtschafteten Verluste erfassten.

- 5 Die Klage hatte Erfolg, soweit die Verlustfeststellungen betroffen waren (Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 26. April 2012 9 K 2757/09 K,G,F, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 149).
- 6 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil --soweit der Klage stattgegeben wurde-- aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist, soweit es mit der Revision angefochten wurde, aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klage zu Unrecht stattgegeben; die Zuführung des Betriebsvermögens erfüllt die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 nicht.
- 9 1. Gemäß § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 ist bei einer Körperschaft Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002), dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Dazu bestimmt Satz 2 des § 8 Abs. 4 KStG 2002 beispielhaft ("insbesondere"), wann eine wirtschaftliche Identität nicht mehr gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist allerdings unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag i.S. des § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG 2002 verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt (§ 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002).
- 10 2. Im Streitfall gehen sowohl das FG als auch die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass bei der Klägerin der Tatbestand des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002 --vorbehaltlich der Sonderregelung in § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002-- durch die Übertragung sämtlicher Anteile der Klägerin (durch X an die B) und die anschließende Betriebsvermögenszuführung (u.a. betreffend sämtliche Kommanditanteile an der A-KG) am 3. September 2004 erfüllt ist. Dem ist beizupflichten; eine weiter gehende Begründung dazu ist entbehrlich.
- 11 3. Das FG hat allerdings zu Unrecht die Voraussetzungen einer Sanierung i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 als erfüllt und damit die Betriebsvermögenszuführung als unschädlich angesehen. Denn der ursprüngliche Geschäftsbetrieb der Klägerin war im Zuge der Umstrukturierung eingestellt worden.
- 12 a) Nach § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 muss die Zuführung neuen Betriebsvermögens allein der Sanierung dienen. Dies ist der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft sanierungsbedürftig ist und das zugeführte Betriebsvermögen den für das Fortbestehen des Geschäftsbetriebs notwendigen Umfang nicht wesentlich überschreitet (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. April 1999, BStBl I 1999, 455, Rz 14; zum Teil weiter gehend FG Köln, Urteil vom 8. Februar 2001 13 K 6016/00, EFG 2001, 991).
- 13 b) Von einer Sanierung des Geschäftsbetriebs, "der den verbleibenden Verlustvortrag ... verursacht hat" und der nach der Sanierung fortbesteht, kann dann nicht gesprochen werden, wenn der (ursprüngliche) Geschäftsbetrieb endgültig eingestellt worden ist bzw. sich sein Gegenstand wesentlich geändert hat (BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455, Rz 17 ff.; s.a. FG Köln, Urteil in EFG 2001, 991). Dazu ist auf ein Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, das sich auf der Grundlage einer einzelfallbezogenen Würdigung von Betriebsmerkmalen (z.B. Umsatz, Auftragsvolumen, Aktivvermögen, Anzahl der Arbeitnehmer) ergibt (s. in einem vergleichbaren Zusammenhang die Senatsurteile vom 25. August 2009 I R 95/08, BFHE 226, 246, BStBl II 2010, 940 --unter Bestätigung des BMF-Schreibens in BStBl I 1999, 455, Rz 17--, und vom 5. Mai 2010 I R 60/09, BFH/NV 2011, 71).
- 14 c) Das FG hat zum Geschäftsgegenstand der Klägerin keine weiter gehenden Feststellungen getroffen. Immerhin hat es den Unternehmensgegenstand (Vermögensverwaltung) ermittelt und darauf hingewiesen, dass das Vermögen der Klägerin "im Wesentlichen" aus der KG-Beteiligung bestanden habe und dass der streitige Verlustabzug "im Wesentlichen" auf dem Verlust aus dieser Beteiligung im Streitjahr beruhe. Es hat allerdings einen Wechsel des Geschäftsgegenstandes, der mit einer wesentlichen Änderung der personellen und sachlichen Ressourcen verbunden war (Branchenwechsel), ausgeschlossen, weil die Klägerin infolge ihrer Mitunternehmerstellung sowohl

vor als auch nach der Umstrukturierung einen gewerblichen Produktionsbetrieb betrieben habe. Darin ist ihm nicht beizupflichten.

- 15** aa) Zwar geht, wie das FG hervorgehoben hat, das Einkommensteuerrecht bei der Besteuerung der von Personengesellschaften erzielten Einkünfte von der Grundwertung aus, dass bei den Personengesellschaften die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft als solche Träger des Unternehmens sind (Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, und vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 15 Rz 163). Die Gesellschafter, die unternehmerisches Risiko tragen und unternehmerische Initiative ausüben können, sind (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002). Sie erzielen als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung --strukturell gleich einem Einzelunternehmer-- in eigener Person gewerbliche Einkünfte ("originäre Einkünfte", vgl. BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420; s.a. Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858).
- 16** bb) Die ertragsteuerrechtliche Wertung, wonach die Klägerin vor der Anteilsübertragung und Umstrukturierung als Mitunternehmerin ein gewerbliches Produktionsunternehmen (mit-)betrieben hat, wirkt aber entgegen der Ansicht der Vorinstanz auf das Tatbestandsmerkmal des "(eigenen) Geschäftsbetriebs" der Kapitalgesellschaft in § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 nicht ein. Denn der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft ist nicht mit dem Geschäftszweck zu verwechseln, und der auf den Geschäftszweck des Haltens einer Kommanditbeteiligung gerichtete Geschäftsbetrieb ist ein anderer als ein Geschäftsbetrieb, welcher einem operativen Geschäftszweck --hier dem Betreiben eines ...-- dient. In Einklang damit geht es bei der Auslegung von § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 normspezifisch darum, das sog. sachliche Substrat als Teil der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft zu identifizieren, mit der die Kapitalgesellschaft im eigenen Namen auf der Grundlage ihres Unternehmenszwecks tätig wird.
- 17** aaa) Jene Identität wird aber nur durch das Aktivvermögen der Kapitalgesellschaft (im Zusammenhang mit ihrem Unternehmenszweck) geprägt (Schneider, Das Prinzip der wirtschaftlichen Identität als Voraussetzung des Verlustabzuges der Kapitalgesellschaften, 2006, S. 162), nicht durch das Aktivvermögen der Personengesellschaft. Zur im eigenen Namen betriebenen Geschäftstätigkeit zählt das Unternehmen der A-KG bzw. der der Beteiligungsgröße der Klägerin entsprechende (ideelle) Teil des von der A-KG im eigenen Namen betriebenen Produktionsunternehmens nicht (s. zu Holdinggesellschaften auch FG Hamburg, Urteil vom 20. April 2010 3 K 65/08, EFG 2010, 1727; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 4 KStG Rz 169; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 937d; evtl. a.A. Gosch/Roser, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1451a). Es besteht für dieses Tatbestandsmerkmal kein rechtserheblicher Unterschied darin, ob das Beteiligungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft organisiert ist. An dieser Einschätzung wäre auch dann festzuhalten, wenn sich die wirtschaftliche Aktivität der Klägerin tatsächlich auf das Innehaben der mitunternehmerischen Position an der A-KG beschränkt hätte.
- 18** bbb) Diese Auslegung beruht zum einen darauf, dass der Senat in seiner Rechtsprechung zu § 8 Abs. 4 (Satz 2) KStG 2002 a.F. unter Hinweis auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut stets besonders auf die eigenständige Rechtspersönlichkeit der (Verlust-)Kapitalgesellschaft abgestellt hat. So hat es der Senat im Urteil vom 20. August 2003 I R 61/01 (BFHE 203, 135, BStBl II 2004, 616) abgelehnt, eine mittelbare Anteilsübertragung an der (Verlust-)Kapitalgesellschaft als tatbestandsrelevant anzusehen; im Urteil vom 20. August 2003 I R 81/02 (BFHE 203, 424, BStBl II 2004, 614) hat er (umgekehrt) eine unmittelbare Anteilsübertragung an eine zwischengeschaltete Personengesellschaft dem Tatbestand zugeordnet, auch wenn die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der (Verlust-)Kapitalgesellschaft unverändert geblieben waren. Der Senat hat dieses tatbestandsbezogene Verständnis der Abzugsbeschränkung zuletzt in seinem Urteil vom 23. Januar 2013 I R 70/11 (BFH/NV 2013, 987) noch einmal bestätigt.
- 19** ccc) Zum anderen findet diese Auslegung eine Parallele in der Regelungslage zum Umwandlungssteuerrecht (s. allgemein Senatsurteil vom 29. November 2006 I R 16/05, BFHE 216, 144): Im Zusammenhang mit § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928), der verlangt, dass der Betrieb (bzw. Betriebsteil), der den Verlust verursacht hat, in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird, hat der Senat in seinem Urteil vom 28. Oktober 2009 I R 4/09 (BFHE 228, 21, BStBl II 2011, 315) entschieden, dass im Anschluss an die Verschmelzung einer Holdinggesellschaft auf ihre einzige Tochtergesellschaft der Betrieb "Halten der Beteiligung" von der Übernehmerin (einem Produktionsunternehmen) nicht im Sinne jener Vorschrift fortgeführt wird.

- 20** cc) Auch kommt es nicht darauf an, dass bei der Frage, ob "überwiegend" neues Betriebsvermögen zugeführt wurde (§ 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 2002), im sog. Aktivvermögen der Kapitalgesellschaft (vor der Betriebsvermögenszuführung, sog. Vergleichsgröße I) Beteiligungen an Personengesellschaften zu dem der Beteiligungshöhe entsprechenden Anteil des Aktivvermögens der Personengesellschaft einzubeziehen sein sollen (so BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 455, Rz 09, dort Satz 2; s.a. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8 Abs. 4 KStG Rz 123; unter Hinweis auf die Eigenständigkeit der jeweiligen Gewerbebetriebe der Verlustkapital- und der Personengesellschaft ablehnend aber Schneider, a.a.O., S. 161 f.). Denn diese Transparenzbetrachtung bezieht sich ausschließlich auf die Überwiegensprüfung und ist dort platziert, um Umgehungen (Anteilsübertragung an der Kapitalgesellschaft mit Zuführung von Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft, nicht der Kapitalgesellschaft) zu erschweren (Dötsch, ebenda).
- 21** 4. Da somit der bisherige Geschäftsbetrieb der Klägerin im Zuge der Anwachsung der (aufgelösten) A-KG entfallen ist, ist die im Klageverfahren angegriffene Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2004 zutreffend. Entsprechendes gilt für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31. Dezember 2004; denn nach § 10a Satz 6 GewStG 2002 n.F. ist auf die Fehlbeträge des § 10a Satz 1 GewStG 2002 n.F. § 8 Abs. 4 KStG 2002 entsprechend anzuwenden. Soweit die Klägerin auf § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) verweist, ergibt sich aus dieser Regelung (zur entsprechenden Anwendung des für Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 maßgebenden § 8c KStG 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 [BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630] --KStG 2002 n.F.--) für den streitgegenständlichen Feststellungszeitpunkt kein abweichendes Ergebnis.
- 22** 5. Zugleich erübrigen sich Überlegungen dazu, ob die sog. Sanierungsklausel des § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG 2002 ohnehin unanwendbar bleiben müsste, weil sie gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C-115, 47) verstößt (s. dazu --bezogen auf die parallele Regelungslage in § 8c Abs. 1a KStG 2002 n.F. i.d.F. des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen vom 16. Juli 2009 [BGBl I 2009, 1959, BStBl I 2009, 782]-- Beschluss der EU-Kommission vom 26. Januar 2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands [C-7/10, ex CP 250/09 und NN 5/10] "KStG, Sanierungsklausel" K (2011) 275, ABIEU 2011, Nr. L-235, 26 [korrigiert durch Beschluss der EU-Kommission K (2011) 2608 vom 15. April 2011]).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)