

Urteil vom 01. Februar 2024, IV R 26/21

Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2024:U.010224.IVR26.21.0

BFH IV. Senat

GewStG § 10a, GewStG § 2 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 24, GewStG VZ 2011

vorgehend FG Köln, 27. Oktober 2021, Az: 3 K 2815/16

Leitsätze

Bringt eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in eine GmbH & Co. KG ein und beschränkt sich ihre Tätigkeit fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung an der aufnehmenden Gesellschaft sowie das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH, steht § 2 Abs. 2 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Annahme von Unternehmensidentität im Sinne des § 10a GewStG auf der Ebene der übernehmenden Personengesellschaft nicht entgegen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27.10.2021 - 3 K 2815/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der für eine Kapitalgesellschaft festgestellte Gewerbeverlust im Fall der Einbringung ihres Betriebs in eine Personengesellschaft auf diese übergeht.
- 2 Bei der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) handelt es sich um eine Ende 2010 gegründete Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die ihren Sitz zunächst in A hatte. Im Laufe des Jahres 2014 wurde ihr Sitz nach B in den Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) verlegt. Gesellschafter der Klägerin sind die im US-Bundesstaat Delaware gegründete und ansässige G Limited Liability Company (LLC) --G-- als alleinige Kommanditistin sowie die G-GmbH als Komplementärin, die nicht am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt ist. Alleingesellschafterin der Komplementärin ist ebenfalls die G.
- 3 Unternehmensgegenstand der Klägerin ist der Betrieb von Einzel- und Großhandelsgeschäften, insbesondere der Verkauf von Waren im Einzel- und Großhandel, sowie die Erbringung von Dienstleistungen für Gesellschaften, die ein Einzel- oder Großhandelsgeschäft betreiben. Gegenstand des Unternehmens ist zudem das Halten und Verwalten eigenen Vermögens sowie der Erwerb, das Halten und Verwalten sowie die Veräußerung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften und Unternehmen im In- und Ausland.
- 4 Mit Einbringungsvertrag vom xx.10.2011 brachte die G ihre im Handelsregister eingetragene Betriebsstätte mit Sitz in B mit Wirkung zum 01.10.2011 in die Klägerin ein. Ausweislich des Vertrags übertrug die G dabei das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der Betriebsstätte einschließlich der immateriellen und nicht bilanzierten Vermögensgegenstände (zum Beispiel Kundenstamm, Geschäfts- und Firmenwert, gewerbliche Schutzrechte) auf die Klägerin, die zugleich in alle bestehenden Dauerschuldverhältnisse, Arbeitsverhältnisse und sonstigen Vertragsverhältnisse der Betriebsstätte eintrat. Weiterhin wurde vereinbart, dass die Einbringung als Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) zu

gelten habe und sich das Gesellschaftskapital der Klägerin durch die Einlage der mit dem Buchwert des Betriebsvermögens bewerteten Betriebsstätte (3.334,09 €) erhöhe.

- 5 Nach der Einbringung führte die Klägerin den Betrieb der eingetragenen deutschen Betriebsstätte der G vollumfänglich fort, das heißt, Verträge und Kundenbeziehungen sowie die Geschäftstätigkeit wurden übernommen und nahtlos fortgesetzt. Die eingetragene Betriebsstätte der G wurde den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zufolge am xx.12.2011 gelöscht. Neben der Mitunternehmerstellung als Kommanditistin der Klägerin sowie dem Halten der Anteile an der Komplementärin entfaltete die G keine weiteren operativen gewerblichen Aktivitäten mehr in der Bundesrepublik Deutschland.
- 6 Mit Bescheid vom 15.08.2011 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 hatte das Finanzamt B für die eingetragene deutsche Betriebsstätte der G einen vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von 1.481.837 € festgestellt. Aufgrund eines Gewinns der G im Jahr 2011 in Höhe von 2.843 € wurde der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2011 mit Feststellungsbescheid des Finanzamts A vom 29.01.2014 mit 1.478.994 € festgestellt. Im Jahr 2012 ergab sich für die G ein Verlust in Höhe von 8.107 €, sodass sich der zum 31.12.2012 festzustellende vortragsfähige Gewerbeverlust der G mit Feststellungsbescheid des Finanzamts A vom 20.02.2014 auf 1.487.101 € erhöhte. Für die Jahre 2013 bis 2018 ergingen Gewerbesteuermessbescheide jeweils ausgehend von einem Gewinn in Höhe von 0 €, sodass für die Folgejahre jeweils der identische vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wurde.
- 7 Nach Einbringung der Betriebsstätte der G und ihrer Fortführung durch die Klägerin beantragte diese im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärungen für die Erhebungszeiträume ab 2011 die Nutzung beziehungsweise Fortführung des entstandenen Gewerbeverlustes. Mit Gewerbesteuermessbescheid für 2011 vom 16.04.2014, erlassen vom seinerzeit für die Klägerin zuständigen Finanzamt A, wurde der von der Klägerin beantragte Verlust sowohl im Rahmen der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags als auch im Rahmen der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2011 unberücksichtigt gelassen. Vielmehr wurde ein Gewinn der Klägerin in Höhe von 453.279 € angesetzt, der zu einem festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 15.004 € führte. In den Erläuterungen zu diesen Bescheiden wurde ausgeführt, dass der erklärte vortragsfähige Gewerbeverlust in Höhe von 1.481.837 € aus der Einbringung der G nicht habe berücksichtigt werden können, da keine Unternehmensidentität bestehe.
- 8 Den Einspruch der Klägerin gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2011 vom 16.04.2014 wies das zwischenzeitlich örtlich zuständig gewordene FA mit Einspruchsentscheidung vom 28.09.2016 unter Hinweis auf § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG als unbegründet zurück.
- 9 Mit der nachfolgenden Klage machte die Klägerin geltend, dass es sich bei der G um eine Gesellschaft handle, die einer deutschen Kapitalgesellschaft entspreche. Ihr gewerbesteuerlicher Verlustvortrag sei im Zuge der Einbringung auf die Klägerin übergegangen. Die erforderliche Unternehmensidentität sei nach der anzustellenden Gesamtbetrachtung der wesentlichen Merkmale der Tätigkeit vor und nach der Einbringung beim Übergang des Geschäftsbetriebs der G auf die Klägerin gegeben.
- 10 Mit Urteil vom 27.10.2021 - 3 K 2815/16 änderte das FG den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 dahingehend, dass es den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festsetzte. Das FA habe es zu Unrecht abgelehnt, den für die G festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust nach der Einbringung der Betriebsstätte in die Klägerin nunmehr bei deren Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2011 zu berücksichtigen.
- 11 Bei der G, einer nach den rechtlichen Bestimmungen des Delaware Limited Liability Company Act gegründeten LLC, handle es sich nach Maßgabe des Typenvergleichs nach deutschen steuerrechtlichen Maßstäben um eine Kapitalgesellschaft. Dies ergebe sich aus den gesetzlichen Regelungen des Delaware Limited Liability Company Act sowie aus dem der Gründung der G zugrunde liegenden Gesellschaftsvertrag vom 08.01.1998. Nach den wesentlichen und bedeutsamen Merkmalen der Geschäftsführung und Vertretung, der beschränkten Haftung, der Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile, der Kapitalaufbringung, der Lebensdauer der Gesellschaft sowie der formalen Gründungsvoraussetzungen sei davon auszugehen, dass es sich bei der G um eine US-amerikanische Gesellschaft handle, die für Zwecke der deutschen Gewerbesteuer mit einer inländischen Kapitalgesellschaft gleichzustellen sei.
- 12 Zudem sei der vortragsfähige Gewerbeverlust der G auf die Klägerin übergegangen. Es habe sowohl die erforderliche Unternehmeridentität als auch Unternehmensidentität bestanden. Der Senat könne sich der Schlussfolgerung des FA, aus der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG ergebe sich, dass auch nach

der Ausgliederung eines operativen Geschäftsbetriebs eine Kapitalgesellschaft weiterhin identisch sei mit demjenigen Betrieb, der vor diesem Ausgliederungsvorgang existierte, in dieser Allgemeingültigkeit nicht anschließen. Zwar sei es zutreffend, dass der Bundesfinanzhof (BFH) seit dem Urteil vom 29.10.1986 - I R 318-319/83 (BFHE 148, 158, BStBl II 1987, 310) in nunmehr ständiger Rechtsprechung davon ausgehe, dass sich bei einer Kapitalgesellschaft, die eine betriebliche Einheit auf einen anderen Rechtsträger übertrage, das Problem der Unternehmensidentität nicht stelle, weil deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte. Der Senat schließe sich jedoch den Stimmen im Fachschrifttum an, die davon ausgingen, dass sich aus der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG nur ableiten lasse, dass auch bei einer Änderung der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stets ein einheitlicher Gewerbebetrieb dieser Kapitalgesellschaft bestehe, nicht jedoch, dass dies dasselbe Unternehmen beziehungsweise derselbe Gewerbebetrieb sei. Auch bei Kapitalgesellschaften sei vielmehr wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer auf ihre Tätigkeit selbst, verkörpert im persönlichen, sachlichen und organisatorischen Substrat, abzustellen. Hieraus folge, dass jedenfalls nicht allein unter Hinweis auf die Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG und die Unbeachtlichkeit der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft der Übergang eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft verneint werden könne.

- 13** Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der eine Verletzung materiellen Rechts (§ 2 Abs. 2 Satz 1, § 10a GewStG) gerügt wird.
- 14** Das FA beantragt, das Urteil des FG Köln vom 27.10.2021 - 3 K 2815/16 aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es stellt keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Annahme des FG, bei der G handele es sich nach Maßgabe des sogenannten Typenvergleichs um eine Kapitalgesellschaft, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu 1.). Zudem ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass der für die G auf den 31.12.2010 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust aufgrund von Unternehmensidentität mit dem im Erhebungszeitraum 2011 von der Klägerin erzielten Gewerbeertrag verrechnet werden kann (dazu 2.). Die erforderliche Unternehmeridentität ist ebenfalls zu bejahen (dazu 3.).
- 18** 1. Die Annahme des FG, die G sei nach Maßgabe des Typenvergleichs einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** a) Im Rahmen des Typenvergleichs kommt es darauf an, ob die Gesellschaft nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur einer deutschen Kapitalgesellschaft oder aber einer Personengesellschaft entspricht. Entscheidend ist insoweit eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung. Dabei gehören die für den Typenvergleich erforderlichen Feststellungen zum ausländischen Recht zu den Tatsachenfeststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO, die das FG von Amts wegen und unter Beachtung des § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) vorzunehmen hat. Der BFH ist daran und an die Tatsachenwürdigung des FG gebunden, wenn aus den Gründen des angefochtenen Urteils nachvollziehbar ist, aus welchen Tatsachen das FG eine Schlussfolgerung tatsächlicher Art ableitet (BFH-Urteil vom 14.09.2022 - I R 47/19, BFHE 278, 160, BStBl II 2023, 443, Rz 17).
- 20** b) Unter Beachtung dieser Vorgaben hat das FG festgestellt, dass es sich bei der G, einer nach den rechtlichen Bestimmungen des Delaware Limited Liability Company Act gegründeten LLC, um eine Gesellschaft handelt, die mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. An diese Feststellung, die keinen revisionsrechtlich beachtlichen Fehler erkennen lässt (und die auch zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht), ist der Senat gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 21** 2. Die Vorinstanz ist weiterhin zu Recht davon ausgegangen, dass der für die G (als Kapitalgesellschaft) auf den 31.12.2010 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustrücktrag zur Verrechnung mit dem Gewerbeertrag der Klägerin (als Personengesellschaft) heranzuziehen ist. Die erforderliche Unternehmensidentität ist gegeben.
- 22** a) Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Mio. € um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Der 1 Mio. € übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist nach § 10a Satz 2 GewStG bis zu 60 % um nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen (§ 10a Satz 6 GewStG).
- 23** aa) Die Geltendmachung eines Gewerbeverlustes setzt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sowohl Unternehmensidentität als auch Unternehmeridentität voraus (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17, BFHE 264, 32, BStBl II 2019, 407, Rz 18 ff.).
- 24** (1) Der Begriff der Unternehmensidentität besagt, dass der im Kürzungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sein muss mit dem Gewerbebetrieb, der im Verlustentstehungsjahr bestanden hat (BFH-Urteile vom 28.04.1977 - IV R 165/76, BFHE 122, 307, BStBl II 1977, 666; vom 12.01.1983 - IV R 177/80, BFHE 138, 90, BStBl II 1983, 425; vom 11.10.2012 - IV R 38/09, BFHE 240, 90, BStBl II 2013, 958; vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482; vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138). Dieses Merkmal ergibt sich aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer (z.B. BFH-Urteil vom 28.04.1977 - IV R 165/76, BFHE 122, 307, BStBl II 1977, 666), der es im Gewerbesteuerrecht nicht zulässt, dass Verluste des einen Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG bei einem anderen Gewerbebetrieb berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 23.02.2017 - III R 35/14, BFHE 257, 20, BStBl II 2017, 757).
- 25** (a) Bei einer Personengesellschaft ist darauf abzustellen, ob die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes) die gleiche geblieben ist (BFH-Urteil vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138). Ob dies der Fall ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens beurteilt werden (z.B. BFH-Urteil vom 24.04.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233, Rz 23, m.w.N.). Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 38/09, BFHE 240, 90, BStBl II 2013, 958, Rz 24).
- 26** (b) Bei einer Kapitalgesellschaft, die eine betriebliche Einheit auf einen anderen Rechtsträger überträgt, stellt sich das Problem der Unternehmensidentität hingegen nach dem BFH-Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17 (BFHE 264, 32, BStBl II 2019, 407, Rz 20) nicht, weil deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (BFH-Urteile vom 29.10.1986 - I R 318-319/83, BFHE 148, 158, BStBl II 1987, 310, zum Fall des Verlustes der Vermögenswerte und einer wirtschaftlichen Wiederbelebung der Kapitalgesellschaft durch Zuführung von Mitteln der Neugesellschafter; vom 25.11.2009 - I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.3. [Rz 12], zur Sitzverlegung und Änderung des Unternehmenszwecks einer Kapitalgesellschaft; vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 31, zu einer gewerblich geprägten Personengesellschaft; BFH-Beschluss vom 26.02.2014 - I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, Rz 35, zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten). Eine Änderung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft berührt die Unternehmensidentität nicht.
- 27** (2) Als weitere Voraussetzung für einen Verlustabzug nach § 10a GewStG muss hinzukommen, dass der Gewerbetreibende den Verlust in eigener Person erlitten hat (Unternehmeridentität). Bei einem Unternehmerwechsel entfällt der Verlustabzug (§ 10a Satz 8 i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG). Bei Personengesellschaften hängt die Unternehmeridentität von der Identität der Gesellschafter ab, so beim Gesellschafterwechsel (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233). Bei einer Kapitalgesellschaft ist die Unternehmeridentität gewahrt, wenn sie trotz eines Umwandlungsvorgangs ihre rechtliche Identität bewahrt hat (s. dazu unter 3.).
- 28** bb) In Anwendung dieser Grundsätze hat der III. Senat des BFH mit Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17 (BFHE 264, 32, BStBl II 2019, 407) entschieden, dass im Fall der Übertragung des operativen Geschäfts einer AG im Wege der Ausgliederung auf eine KG ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag der AG jedenfalls dann nicht auf die KG

übergeht, wenn sich die AG fortan nicht nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der KG (und der Beteiligung an der Komplementär-GmbH) beschränkt, sondern Beteiligungen an Tochterkapitalgesellschaften hält. Es fehle an einer spezialgesetzlichen Regelung, die den Übergang eines Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine übernehmende Personengesellschaft anlässlich einer Ausgliederung verbiete oder gestatte. Aus den allgemeinen Rechtsgrundsätzen über den gewerbesteuerrechtlichen Verlustübergang bei Unternehmens- und Unternehmeridentität ergebe sich ebenfalls kein Verlustübergang. Diese Grundsätze seien nicht einschlägig, da der Rechtsträger, bei dem der Gewerbeverlust entstanden sei (AG), auch nach der Ausgliederung noch existiert habe und der vor der Übertragung bestehende Betrieb der AG aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG identisch sei mit dem nach der Übertragung noch vorhandenen Betrieb; dies gelte ungeachtet dessen, dass sich die AG nach der Übertragung auf eine Holding-Funktion beschränkt habe. In einem derartigen Fall stelle sich die Frage des Übergangs eines Gewerbeverlustes nicht.

- 29** Hingegen hat der III. Senat ausdrücklich offengelassen, ob ausnahmsweise ein Verlustübergang in Betracht kommt, wenn ein Gewerbebetrieb --wie hier-- im Ganzen (im Wege der Ausgliederung) von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergeht und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränkt (BFH-Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17, BFHE 264, 32, BStBl II 2019, 407, Rz 27).
- 30** cc) Ob es in der zuletzt genannten --vom BFH nicht entschiedenen-- Konstellation zu einem Übergang des vortragsfähigen Gewerbeverlustes kommt, wird in der Literatur nicht einheitlich beurteilt. Zum Teil wird die Auffassung vertreten, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust auf die übernehmende Personengesellschaft übergeht (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 225; Mutscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 24 UmwStG Rz 250; Tiedchen, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 957, 958; Suchanek, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 296, 300; ähnlich Wendt, FR 2019, 663: "lässt sich ... vertreten"; Arndt, EFG 2022, 254; ganz allgemein Ley, Kölner Steuerdialog 2013, 18466, 18468; Pyszka in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., § 3 Rz 596; vgl. auch Abschn. 68 Abs. 4 Satz 6 der Gewerbebesteuer-Richtlinien 1998). Nach anderer Auffassung steht einem Verlustübergang auch in diesem Fall § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG entgegen (Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 24 Rz 165; Jäschke in Lademann, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 54; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 10a GewStG Rz 81b; Kupfer/Göller/Leibner, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2014, 361; wohl auch Selder, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2019, 697; ganz allgemein Erlass des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 27.01.2012, FR 2012, 238).
- 31** Teilweise wird der Verlustübergang jedenfalls in dem --hier nicht einschlägigen-- Fall der Begründung einer atypisch stillen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bejaht (Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt am Main vom 19.07.2011, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2154, für den Fall der Beteiligung am gesamten Handelsgewerbe; ebenso Verfügung der OFD Magdeburg vom 06.03.2012, DStR 2012, 1088; Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 225; FG Münster, Urteil vom 05.11.2011 - 14 K 2364/21 G,F, EFG 2022, 254, Revision anhängig unter IV R 25/21; anderer Auffassung Kupfer/Göller/Leibner, Ubg 2014, 361).
- 32** b) Nach Ansicht des erkennenden Senats kann der vortragsfähige Gewerbeverlust der Kapitalgesellschaft in Fällen wie dem vorliegenden mit dem Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft verrechnet werden. Das Merkmal der Unternehmensidentität ist gegeben.
- 33** aa) Dabei ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Umwandlungssteuerrecht den "Übergang" der vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a GewStG auf die übernehmende Gesellschaft nicht regelt, ihn aber auch nicht ausschließt.
- 34** (1) Im Streitfall liegt eine Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG vor. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 35** (2) Die Einbringung des Betriebs geht mit einer steuerlichen Rechtsnachfolge der übernehmenden Personengesellschaft einher. Gemäß § 24 Abs. 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG tritt die übernehmende Gesellschaft in die Rechtsstellung des Einbringenden ein. Hiermit ist jedoch nicht der automatische "Übergang" der vortragsfähigen Fehlbeträge des Einbringenden im Sinne des § 10a GewStG verbunden. Vielmehr gelten die allgemeinen Grundsätze zur Unternehmens- und Unternehmeridentität (vgl. Weiss, Steuern und Bilanzen --StuB-- 2017, 859, 861); einer Rechtsgrundlage, die den "Verlustübergang" anordnet, bedarf es nicht. Das Umwandlungssteuerrecht steht einer Verlustnutzung durch die übernehmende Personengesellschaft auch nicht entgegen. § 23 Abs. 5 UmwStG gilt für die Einbringung von Betriebsvermögen in eine

Personengesellschaft nicht; die Norm ist von dem Verweis in § 24 Abs. 4 Halbsatz 1 UmwStG ausgenommen (Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 10a Rz 86; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 260).

- 36** bb) Da es sich bei der Klägerin um eine Personengesellschaft handelt, ist das Merkmal der Unternehmensidentität im Ausgangspunkt nach den für Personengesellschaften geltenden (allgemeinen) Rechtsgrundsätzen zu beurteilen. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob hierin ein "Vorrang des Personengesellschaftskonzepts" zu sehen ist (ohne weitergehende Begründung abgelehnt durch BFH-Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17, BFHE 264, 32, BStBl 2019, 407, Rz 26; anderer Auffassung Suchanek, FR 2012, 296, 298). Die Existenz der ausgliedernden Kapitalgesellschaft kann zwar nicht negiert werden, sie steht im Fall der Einbringung des gesamten Betriebs in eine Personengesellschaft einer Verlustnutzung durch die Übernehmerin jedoch nicht entgegen (s. dazu unter dd).
- 37** cc) Nach allgemeinen Grundsätzen ist Unternehmensidentität in Fällen wie dem vorliegenden zu bejahen. Ob die Betätigung unverändert geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale beurteilt werden, wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 38/09, BFHE 240, 90, BStBl II 2013, 958, Rz 24). Einen solchen Zusammenhang hat die Vorinstanz vorliegend in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise bejaht.
- 38** dd) Der Nutzung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes durch die Mitunternehmerschaft steht nicht entgegen, dass der Verlust in der Person einer (fortbestehenden) Kapitalgesellschaft entstanden ist, für die § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt.
- 39** (1) Zwar geht der BFH seit dem Urteil vom 29.10.1986 - I R 318-319/83 (BFHE 148, 158, BStBl II 1987, 310) in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Abzug des Gewerbeverlustes bei Kapitalgesellschaften keine Unternehmensidentität voraussetzt. Dies betrifft nach Ansicht des erkennenden Senats allerdings allein die Fälle, in denen die Kapitalgesellschaft nach einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse noch eine (geänderte) Tätigkeit entfaltet (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 31: "Zwar hat ... bei Kapitalgesellschaften die Unternehmensidentität für den Fortbestand des Verlustvortrags nach § 10a GewStG keine Bedeutung ..."). Die Rechtsprechung hat ihren Ursprung in sogenannten Mantelkauffällen. Danach kommt es im Hinblick auf die eigenen vortragsfähigen Gewerbeverluste der Kapitalgesellschaft nicht auf das Merkmal der Unternehmensidentität an. Der Abzug des Gewerbeverlustes bleibt auch bei einer Änderung der wirtschaftlichen Betätigung erhalten. Damit ist jedoch nicht gesagt, dass der Gewerbeverlust nicht mit dem gesamten Gewerbebetrieb der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft "übergehen" kann (vgl. auch Suchanek, FR 2012, 296, 299).
- 40** (2) Überträgt die Kapitalgesellschaft ihren gesamten Betrieb auf eine Personengesellschaft, unterhält sie nach der Einbringung gewerbesteuerrechtlich keinen (identischen) Gewerbebetrieb im Sinne des Merkmals der Unternehmensidentität mehr. Ihre zivilrechtliche Existenz reicht dafür nicht aus (Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 225). Im Fall einer solchen "Totalausgliederung" (Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 10a Rz 41b) tritt die (rechtliche) Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück. Führt die Übernehmerin das "gleiche Unternehmen" fort, steht ihr der Abzug des Gewerbeverlustes zu.
- 41** Dem steht nicht entgegen, dass die Kapitalgesellschaft im Zuge der Einbringung des Betriebs Mitunternehmeranteile erwirbt. Hierin liegt --mit Blick auf das Merkmal der Unternehmensidentität-- keine relevante Tätigkeit. Der Betrieb der Kapitalgesellschaft ist nach der Einbringung nur noch eine "leere Hülle". In ihrer Steuerbilanz wird allein die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe der sogenannten Spiegelbildmethode (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, Rz 55) ausgewiesen (Suchanek, FR 2022, 122, 125; Tiedchen, EFG 2022, 957, 958). Der Verwaltung der Mitunternehmerstellung allein kommt gewerbesteuerrechtlich indes keine selbständige Bedeutung zu (ebenso Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 225). Dies zeigt sich insbesondere an der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG, nach der die Anteile am Gewinn einer Mitunternehmerschaft aus dem Gewerbeertrag herausgekürzt werden (wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind). Zwar hat das BMF in der mündlichen Verhandlung zutreffend darauf hingewiesen, dass die Anwendung der Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG eine

sachliche Gewerbesteuerpflicht voraussetzt. Dennoch liegt § 9 Nr. 2 GewStG die Wertung zugrunde, dass Gewerbeerträge --dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer folgend-- allein im Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer unterworfen werden sollen, nicht beim Mitunternehmer (vgl. Pitzal in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 2).

- 42 (3) Die Gegenauffassung würde den Sinn und Zweck der Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG überstrapazieren. § 2 GewStG regelt den Steuergegenstand. Der Gewerbesteuer unterliegt der stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt (insbesondere) die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Die Vorschrift fingiert die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft für Zwecke der Gewerbesteuer als Gewerbebetrieb, soweit diese Gesellschaft tätig ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b bb (2)). Ihre sachliche Gewerbesteuerpflicht wird von ihrer Rechtsform bestimmt (Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 3006). Die Norm dient der Berücksichtigung der Besonderheiten von Kapitalgesellschaften (Unabhängigkeit des Unternehmens vom Wechsel seiner Mitglieder; Gesellschafter müssen nicht nach außen in Erscheinung treten; begrenzte Haftung) sowie Vereinfachungszwecken (Buchführungs- und Bilanzierungspflicht der Kapitalgesellschaft, vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 24.03.2010 - 1 BvR 2130/09, HFR 2010, 756, Rz 17 f.). Diese Erwägungen rechtfertigen es indes nicht, das Merkmal der Unternehmensidentität im Sinne des § 10a GewStG in Fällen wie dem vorliegenden --entgegen allgemeinen Grundsätzen-- zu Lasten des Steuerpflichtigen einzuschränken (Suchanek, FR 2022, 122, 125 f.).
- 43 ee) Nur diese Sichtweise wird dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 5) gerecht, auf dem auch das Merkmal der Unternehmensidentität gründet. Dieser gebietet es, auf die tatsächliche Fortführung der gewerblichen Betätigung abzustellen, nicht auf eine rechtstechnische Fiktion. Nur in dem fortgeführten Unternehmen spiegelt sich die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebs wider (Krauß, Der Betrieb 2019, 2488, 2489), nicht in der von Gesetzes wegen als gewerblich geltenden "Kapitalgesellschaftshülle". Dort würde der Fehlbetrag --vom operativen Betrieb getrennt-- "in der Luft hängen" (Weiss, StuB 2017, 859, 862) und damit regelmäßig leerlaufen (Wendt, FR 2019, 663).
- 44 ff) Mit der Annahme von Unternehmensidentität bei der übernehmenden Personengesellschaft geht einher, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr genutzt werden kann, auch nicht wahlweise. Er "geht" vollumfänglich auf die Personengesellschaft "über". Eine "doppelte" Unternehmensidentität ist mit der Systematik des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs nach § 10a GewStG nicht zu vereinbaren.
- 45 c) Der Umstand, dass die G eine Beteiligung an der Komplementär-GmbH hält, führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Beteiligung stellt sogenanntes Sonderbetriebsvermögen II der G bei der Klägerin dar und gehört damit --auch gewerbesteuerrechtlich-- nicht zum Betriebsvermögen der G (vgl. nur BFH-Urteil vom 16.04.2015 - IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, m.w.N.). Sie begründet keine relevante Tätigkeit der G.
- 46 d) Entsprechendes gilt für die Tatsache, dass es sich bei der G um eine ausländische Kapitalgesellschaft handelt, die gegebenenfalls Betriebsstätten im Ausland unterhält. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass einer derartigen Betätigung mangels inländischer Betriebsstätte gewerbesteuerrechtlich keine unmittelbare Bedeutung zukommt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 GewStG).
- 47 e) Der Hinweis des BMF, der Verlustübergang sei auch deshalb abzulehnen, weil er zu einer nicht gerechtfertigten Statusverbesserung führen würde, indem Verluste einer Kapitalgesellschaft aus dem Aufbau des operativen Geschäftsbetriebs (Anlaufverluste nach Eintragung ins Handelsregister) anschließend auf eine Personengesellschaft übertragen werden könnten, obwohl diese Verluste, wenn sie originär von der Personengesellschaft erzielt worden wären, aufgrund der Grundsätze zum Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht bei Personengesellschaften (mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit) gewerbesteuerlich nicht hätten berücksichtigt werden dürfen, rechtfertigt ebenfalls keine andere Beurteilung. Derartige Effekte liegen in der unterschiedlichen (gewerbesteuerrechtlichen) Behandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, auch für Zwecke des Verlustabzugs nach § 10a GewStG, begründet. Der Senat hat dies (verfassungsrechtlich) nicht beanstandet (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 31). Daher sind auch entsprechende Gestaltungsansätze (innerhalb der durch § 42 AO gesetzten Grenzen) hinzunehmen.
- 48 f) Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen kann dahinstehen, ob § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG einer Verrechnung des Gewerbeverlustes der G mit dem Gewerbeertrag der Klägerin bereits deshalb nicht entgegensteht, weil die G nach der Einbringung --wie von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht-- (in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht) über keine inländische Betriebsstätte mehr verfügt habe.

- 49** 3. Schließlich hat das FG die erforderliche Unternehmeridentität zu Recht bejaht. Unternehmeridentität besteht, soweit die G, die den Gewerbeverlust in eigener Person erlitten hat, an der Klägerin beteiligt ist. Die G ist alleinige Kommanditistin der Klägerin und zu 100 % an deren Vermögen beteiligt. Der Gewerbeertrag der Klägerin kann daher vollständig mit dem festgestellten Gewerbeverlust der G verrechnet werden. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Erläuterung.
- 50** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de