

Datum: 09.07.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2170/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0709.2K2170.16F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob der Klägerin ein vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2014 zusteht. 2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft. Alleinige Kommanditistin war zunächst die A GmbH. Komplementärin ist die B GmbH. 3

Die A GmbH spaltete gem. § 123 Abs. 2 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) mit notariellem Vertrag vom 05.08.2014 einen Teil ihres Vermögens mit Wirkung zum 02.01.2014 ab und übertrug ihn gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile auf die C GmbH. Alleingesellschafterin beider Gesellschaften war die D mit Sitz in (), *Ausland*. Zu den übertragenen Vermögenswerten gehörten u.a. der Kommanditanteil an der Klägerin und die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH. Der Betrieb der Klägerin wurde unverändert fortgeführt. 4

Der Beklagte, das Finanzamt (FA), hatte einen vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin auf den 31.12.2013 in Höhe von 1.206.520 EUR gesondert festgestellt. Der Fehlbetrag entfiel dabei im vollen Umfang auf die A GmbH. 5

Für das Jahr 2014 setzte das FA bei einem Gewerbeertrag in Höhe von 650.514 EUR den Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 21.910 EUR fest. Es stellte weiterhin fest, dass eine gesonderte Feststellung nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auf den 31.12.2014 nicht durchzuführen sei, weil ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht bestehe. 6

Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Das FA ging dabei davon aus, dass der nicht verbrauchte vortragsfähige Gewerbeverlust im vollen Umfang auf einen ausgeschiedenen Gesellschafter entfalle und infolge des Gesellschafterwechsels untergegangen sei.

Gegen die Ablehnung der Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2014 legte die Klägerin Einspruch ein. Sie vertrat die Auffassung, der vortragsfähige Gewerbeverlust sei nicht untergegangen. Zur Begründung führte sie aus, die Voraussetzungen des § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) seien erfüllt, da sowohl an dem übertragenden als auch an dem übernehmenden Rechtsträger zu 100 % die D beteiligt sei. Die sog. Konzernklausel sei analog bei der Gewerbesteuer anzuwenden, so dass der vortragsfähige Gewerbeverlust bei einer Übertragung innerhalb des Konzerns nicht untergehe.

7

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es vertrat die Auffassung, § 8c KStG finde nur auf der Ebene der GmbH Anwendung, nicht dagegen auf der Ebene der Personengesellschaft. Insoweit greife § 10a Satz 10 GewStG nicht Platz.

8

Dagegen richtet sich die Klage. Die Klägerin ist der Auffassung, es sei eine durchgreifende Betrachtung geboten, um eine Benachteiligung der Rechtsform der KG im Vergleich mit der Rechtsform der GmbH zu vermeiden. § 10a Satz 10 GewStG ordne die entsprechende Anwendung des § 8c KStG für Zwecke der gewerbesteuerlichen Fehlbeträge explizit an. Dies bedeute, dass die vom Gesetzgeber bei § 8c KStG vollzogene Abkehr vom Prinzip der formalen Unternehmer-Identität und Hinwendung zum „Postulat der Identität des letzten wirtschaftlichen Eigentümers“, die bei einem Wechsel der Anteilseigner nur unter den Bedingungen des Konzernprivilegs anerkannt werden solle, entsprechende Anwendung auf die Mitunternehmerschaft und deren gewerbesteuerlichen Verlustvortrag finden solle. § 10a GewStG sei rechtsformneutral formuliert und gelte daher sowohl bei Kapital- als auch bei Personengesellschaften. Eine Einschränkung dahin, dass die konzernprivilegierte Anerkennung der Identität des letztlich wirtschaftlichen Eigentümers nur für Kapitalgesellschaften gelten solle, während es bei Personengesellschaften beim Prinzip der formalen Identität bleiben sollte, gebe der Gesetzeswortlaut nicht her.

9

Dies werde durch die Gesetzgebungsmaterialien zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, mit dem die Konzernklausel eingeführt werden sei, bestätigt. Demnach sei es einerseits das Ziel des Gesetzgebers gewesen, missbräuchliche Gestaltungen von Unternehmensstrukturen vom Verlustabzug auszuschließen, andererseits aber Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen unangetastet zu lassen, solange die Übertragung von Verlusten „nach außen“ zuverlässig ausgeschlossen sei. Es sei den Materialien nicht zu entnehmen, dass diese Privilegierung einen Anteilseignerwechsel in Mitunternehmerschaften nicht einschließen sollte. Dementsprechend liege bei konzerninternen Übertragungen grundsätzlich kein schädlicher Beteiligungserwerb vor.

10

Entscheidend sei daher, dass sich im Streitfall auf der „hinter den beiden GmbH's liegenden Ebene der (fiktive) Unternehmer der KG nicht verändert“ habe und die Voraussetzungen der Konzernklausel gegeben seien. Würde man die durchgreifende Betrachtung ablehnen, könnten Kommanditanteile nicht in Konzernumstrukturierungen einbezogen werden. Dafür seien keine sachlichen Gründe erkennbar. Für die rein formale Auslegung nach R 10a.3 der Gewerbesteuerrichtlinien (GewStR) finde sich keine Grundlage im Gesetz.

11

Für dieses Ergebnis spreche auch § 4 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG). Danach trete die übernehmende Rechtsträgerin (hier: neue Kommanditistin) in

12

die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Rechtsträgerin (alte Kommanditistin) ein. Die steuerliche Rechtsnachfolge umfasse die Übernahme aller bis dahin realisierter steuerlichen Werte. Dies sei gleichzusetzen mit dem Fortbestand der steuerlichen Unternehmensidentität, was auch zur Erhaltung des Verlustabzugs der Mitunternehmerschaft führe. Satz 2 der Vorschrift schränke dies nicht ein. Diese Vorschrift betreffe insb. nicht den Verlustabzug der Mitunternehmerschaft selbst.

Der angefochtene Bescheid wurde im Anschluss an eine Außenprüfung am 27.03.2017 gem. § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert. Ebenfalls wurde der Gewerbesteuermessbescheid geändert. Der Gewerbeertrag 2014 beträgt danach 873.878 EUR, der vortragsfähige Verlust auf den 31.12.2013 1.004.260 EUR. Das FA stellte unverändert fest, dass eine gesonderte Feststellung nach § 10a GewStG auf den 31.12.2014 nicht durchzuführen sei, weil ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht bestehe. 13

Die Klägerin beantragt, 14

den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2014 vom 19.02.2016, geändert am 27.03.2017, und die Einspruchsentscheidung vom 24.06.2016 mit der Maßgabe abzuändern, dass der auf die A GmbH entfallende vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2013 in Höhe von 1.004.260 EUR auf die C GmbH übergegangen ist, 15

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Das FA ist der Auffassung, bei einer an einer Kommanditgesellschaft beteiligten Körperschaft komme § 10a Satz 10 GewStG nur dann zur Anwendung, wenn in Bezug auf die Geschäftsanteile an der Körperschaft ein schädlicher Beteiligungserwerb erfolge. Dagegen sei die A GmbH aus der Klägerin ausgetreten. Insoweit sei der auf sie entfallende vortragsfähige Gewerbeverlust verbraucht. Es fehle an der Unternehmeridentität (R 10a.3 GewStR). § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG gelte nicht für die Ebene der Personengesellschaft. Der Verlustverbrauch werde in der Verlustfeststellung für den Erhebungszeitraum des Ausscheidens berücksichtigt. 19

Der Senat hat die mündliche Verhandlung wiedereröffnet. Die Beteiligten haben daraufhin auf eine (erneute) mündliche Verhandlung verzichtet. 20

Entscheidungsgründe 21

1. Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO) und nach Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung in der Besetzung mit den Richtern, die an der mündlichen Verhandlung beteiligt waren (vgl. BFH-Beschluss vom 15.07.2005 I B 19/05, BFH/NV 2006, 68). 22

2. Die Klage ist unbegründet. Das FA hat zu Recht eine Feststellung eines vortragsfähigen Fehlbetrags (Gewerbeverlusts) auf den 31.12.2014 abgelehnt. 23

a) Gem. § 10a Satz 6 GewStG ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge gesondert festzustellen. Vortragsfähige Fehlbeträge sind gem. § 10a Satz 7 GewStG die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags gem. § 10a Satz 1 und 2 GewStG zum Schluss 24

des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge. Zum 31.12.2014 stand der Klägerin kein vortragsfähiger Fehlbetrag zu.

Der auf den 31.12.2013 gesondert festgestellte Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG entfiel in vollem Umfang auf die A GmbH und ist infolge ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft untergegangen. Denn Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG ist bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften außer der – im Streitfall unproblematisch vorliegenden – Unternehmensidentität auch die Unternehmeridentität (vgl. z.B. aktuell BFH-Urteil vom 04.05.2017 IV R 2/14, BStBl. II 2017, 1138 m.w.N.). Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss.

Die Unternehmeridentität ist durch das Ausscheiden der A GmbH verloren gegangen (nachfolgend aa). Die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG findet insoweit keine Anwendung (bb). Die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Gewerbeverlusts bei Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ist nicht verfassungswidrig (cc).

aa) Gem. § 10a Satz 4 und 5 GewStG ist der vortragsfähige Fehlbetrag den Mitunternehmern zuzurechnen. Bei Gesellschafterwechseln in Mitunternehmerschaften geht die Unternehmeridentität verloren und damit der auf den Mitunternehmer entfallende vortragsfähige Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG unter (allg. Meinung, vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; Drüen in Blümich, EStG/ KStG/ GewStG, § 10a GewStG Rn. 67; Güroff in Glanegger/ Güroff, GewStG, 9. A. 2017, § 10a Rn. 97 ff. m.w.N.; Kleinheisterkamp in Lenski/ Steinberg, GewStG, § 10a Rn. 70, 72; Brauer/ Sonnenschein in Deloitte, GewStG, § 10a Rn. 133 ff.; R 10a.3 Abs. 3 GewStR).

Dies gilt auch für die Übertragung eines Kommanditanteils im Rahmen einer Abspaltung. Die Übertragung des Kommanditanteils an der Klägerin von der A GmbH auf die C GmbH im Rahmen der Abspaltung ist als Ausscheiden der A GmbH als Gesellschafterin und Eintritt der C GmbH als neuer Gesellschafterin anzusehen (Schießl in Widmann/ Meyer, Umwandlungsrecht, § 19 UmwStG Rn. 69 f.; Trossen in Rödder/ Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, 2.A. 2013, § 19 Rn. 32; für die Verschmelzung: R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 6).

Der abweichenden Auffassung (Kleinheisterkamp a.a.O. § 10a Rn. 74 sowie ausführlich JbFStR 2012/2013, 513 ff.; Hierstetter, DB 2010, 1089; Behrendt/ Arjes, DStR 2008, 813) folgt der Senat nicht. Sie beruft sich im Kern auf die Regelungen der §§ 4 Abs. 2 Satz 1, 12 Abs. 3 UmwStG, denen zufolge die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete. § 19 Abs. 2 i.V.m. § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, denen zufolge der Übergang der vortragsfähigen Fehlbeträge im Sinne des § 10a GewStG versagt wird, sei nur auf den Verlust auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers anwendbar. Die gewerbesteuerlichen Verluste einer Personengesellschaft seien aber keine Verluste der übertragenden Körperschaft. Es fehlten die Voraussetzungen für eine steuerverschärfende Analogie.

Dagegen spricht, dass es sich bei §§ 4 Abs. 2, 12 Abs. 3 UmwStG um eine Sonderrechtsnachfolge handelt, die sich objektbezogen auf bestimmte steuerrechtlich relevante Umstände bezieht, die den jeweiligen Wirtschaftsgüteranhaften und die nicht zur „Vereinigung der Leistungsfähigkeiten beider Körperschaften in der Person der Übernehmerin führt“ (Schmitt in Schmitt/ Hörtnagl/ Stratz, Umwandlungsgesetz/ Umwandlungssteuergesetz, 5. A. 2009, § 19 UmwStG Rn. 17; Schießl a.a.O. Rn. 64 m.N. betreffend die Verschmelzung). Die steuerliche Sonderrechtsnachfolge gem. §§ 4 Abs. 2, 12 Abs. 3 UmwStG ändert daher nichts an dem Verlust der Unternehmeridentität nach allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen

Grundsätzen (Trossen a.a.O.; Möhlenbrock in Dötsch/ Pung/ Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, § 19 UmwStG Rn. 16). Dafür spricht auch, dass die Unternehmeridentität sogar im Falle der gesetzlichen Gesamtrechtsnachfolge verloren geht (Bartelt in Eisgruber, UmwStG, § 19 Rn. 50).

Der ausschließlich der A GmbH zuzurechnende vortragsfähige Fehlbetrag gem. § 10a GewStG ging deshalb nicht auf die C GmbH über. 31

bb) Gem. § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG ist § 8c KStG auf die Fehlbeträge entsprechend anzuwenden. Dies gilt gem. § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser einer Körperschaft unmittelbar zuzurechnen ist oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Die Regelungen betreffen gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG den Erwerb von Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechten an Körperschaften, nicht die Übertragung von Kommanditanteilen. Ein Erwerb von Mitunternehmeranteilen unterliegt daher nach wie vor nur den allgemeinen Regeln; insb. setzt der Verlustvortrag insofern die Wahrung der Unternehmeridentität voraus (Kleinheisterkamp a.a.O. § 10a Rn. 79; Bartelt a.a.O. Rn 51; Trossen a.a.O. Rn. 32). Soweit in einigen Kommentierungen die Auffassung vertreten wird, seit dem Jahressteuergesetz 2009 würden im Hinblick auf die Regelung des § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG für den gewerbsteuerlichen Fehlbetrag einer der Körperschaft nachgelagerten Personengesellschaft nicht mehr gewerbsteuerliche, sondern allein körperschaftsteuerliche Grundsätze gelten (so Schießl a.a.O. Rn. 65; Möhlenbrock a.a.O. Rn. 18 ff.; Schmitt a.a.O., 7.A. 2016, Rn. 17), so ist daraus jedenfalls nicht zu folgern, dass die allgemeinen gewerbsteuerlichen Grundsätze, insb. das Erfordernis der Unternehmeridentität, aufgegeben worden wären. 32

Im Streitfall hat – bezogen auf die A GmbH – kein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG stattgefunden. Insoweit sind keine Mitglieds-, Beteiligungs- oder Stimmrechte an einer Körperschaft übertragen worden. Vielmehr hat die A GmbH einen Kommanditanteil auf eine andere Körperschaft übertragen. Die gem. § 10a Satz 10 33

GewStG angeordnete entsprechende Anwendung des § 8c KStG betrifft nur die Rechtsfolge, während die Tatbestandsmerkmale weiterhin auf der Ebene der Körperschaft zu prüfen sind (Bartelt a.a.O.). 34

Der Senat versteht die Klägerin in dem Sinne, dass § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG entsprechend auf die Übertragung von Kommanditanteilen im Rahmen konzerninterner Umstrukturierungen anzuwenden sein sollte, mit der Folge, dass der vortragsfähige Fehlbetrag gem. § 10a GewStG in diesen Fällen trotz Verlustes der Unternehmeridentität erhalten bliebe. Eine entsprechende „planwidrige Lücke“, die eine ergänzende Rechtsfortbildung rechtfertigen könnte (vgl. ausführlich Drüen in Tipke/ Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 345 ff.), liegt nicht vor. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift spricht für die Auslegung des Gesetzes, wie sie der Beklagte vertritt. 35

Gesellschafterwechsel bei Körperschaften berühren die Unternehmeridentität grundsätzlich nicht, weil die Körperschaft als solche Unternehmerin ist (vgl. Drüen a.a.O. Rn. 84). Von diesem Grundsatz macht § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG eine Ausnahme, wenn es – auf der Ebene der Körperschaft – zu einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG kommt. Die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG stellt demgegenüber eine Rückausnahme dar, die dazu führt, dass der vortragsfähige Fehlbetrag nach § 10a GewStG bei Übertragungen innerhalb eines Konzern trotz eines an sich schädlichen Erwerbs erhalten bleibt. 36

Die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ist mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Art. 2 Nr. 2 des Gesetzes vom 22.12.2009, BGBl. I, S. 3950) eingeführt worden. Ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Bundestags-Drucksache 17/15, S. 19) wollte der Gesetzgeber den Verlustabzug bei Körperschaften im Falle konzerninterner Umstrukturierungen erhalten. Die entsprechende Anwendung des § 8c KStG auf die Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften, an denen Körperschaften unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (§ 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG), eingeführt mit dem Jahressteuergesetz 2009, stellte eine gesetzgeberische Reaktion auf die bis dahin bestehende Gestaltungsmöglichkeit dar, den Verlustvortrag einer Körperschaft dadurch zu retten, dass man den Verlustbetrieb gem. § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) vor dem Anteilseignerwechsel auf eine Personengesellschaft ausgliederte (Drüen a.a.O. Rn. 88). Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber den vortragsfähigen Gewerbeverlust im Falle konzerninterner Umstrukturierungen auch bei der Übertragung von Kommanditanteilen erhalten wollte, fehlen.

37

cc) Soweit die Klägerin die ungleiche steuerliche Behandlung von Mitunternehmerschaften und Körperschaften rügt, ergibt sich daraus kein anderes Ergebnis. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) zwingt nicht zu einer rechtsformunabhängigen Besteuerung (vgl. jüngst BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 2 BvL 6/11, BStBl. II 2018, 1082 betr. die Vereinbarkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG mit Art. 3 GG unter C II 1). Die zivilrechtliche Grundentscheidung, das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft von dem Vermögen ihrer Gesellschafter zu trennen (Trennungsprinzip), rechtfertigt die unterschiedliche steuerliche Behandlung (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.05.2017 a.a.O. betreffend das Merkmal der Unternehmensidentität).

38

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

39