

---

**Datum:** 27.10.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 2815/16  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2021:1027.3K2815.16.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, IV R 26/21

---

**Tenor:**

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2011 vom 16.04.2014 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0,- € festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Gründe**

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der für eine US-amerikanische Gesellschaft festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust nach der Einbringung des Geschäftsbetriebs dieser Gesellschaft in eine Personengesellschaft bei Letzterer berücksichtigt werden kann. 1 2

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Ende des Jahres 2010 gegründete und in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführte Personengesellschaft mit zunächst Sitz in Z. Im Verlaufe des Jahres 2014 wurde ihr Sitz nach X in den Zuständigkeitsbereich des Beklagten verlegt. Gesellschafter der Klägerin sind die im US-Bundesstaat Delaware gegründete und dort ansässige Y LLC – Limited Liability Corporation – (Y) als alleinige Kommanditistin sowie die W Verwaltungs GmbH als Komplementärin, die nicht am Gewinn und Verlust der Klägerin 3

beteiligt ist, sondern nur einen Auslagenersatz erhält. Alleingesellschafterin der Komplementärin ist ebenfalls die Y.

Unternehmensgegenstand der Klägerin ist der Betrieb von ... 4

Mit Einbringungsvertrag vom ....2011 brachte die Y ihre im Handelsregister des Amtsgerichts X eingetragene Betriebsstätte mit Sitz in X (V-Straße ...) mit Wirkung zum ....2011 in die Klägerin ein. 5

Ausweislich dieser vertraglichen Vereinbarung übertrug die Y dabei das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der Betriebsstätte einschließlich der immateriellen und nicht bilanzierten (z.B. Kundenstamm, Geschäfts- und Firmenwert, gewerbliche Schutzrechte) Vermögensgegenstände 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 UmwStG zu gelten habe und sich das Gesellschaftskapital der Klägerin durch die Einlage der mit dem Buchwert des Betriebsvermögens bewerteten Betriebsstätte erhöhe. Der Buchwert des Betriebsvermögens der Betriebsstätte wurde i.H.v. 3.334,09 € angesetzt. 6

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Einbringungsvertrag vom ....2011 Bezug genommen. 7

Die Klägerin führte nach dieser Einbringung den Betrieb der eingetragenen deutschen Betriebsstätte der Y vollumfänglich fort, das heißt Verträge, Kundenbeziehungen, Geschäftstätigkeit wurden übernommen und nahtlos fortgesetzt. Die eingetragene Betriebsstätte der Y wurde mit Eintragung im Handelsregister des Amtsgerichts X am ....2011 gelöscht. 8

Neben der Mitunternehmerstellung als Kommanditistin der Klägerin sowie dem Halten der Anteile an der Komplementärin der Klägerin entfaltete die Y seither keine weiteren operativen gewerblichen Aktivitäten mehr in Deutschland. 9

Gemäß Bescheid des Finanzamtes X vom 15.08.2011 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 war für die eingetragene deutsche Betriebsstätte der Y zum 31.12.2010 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nach § 10a GewStG i.H.v. 1.481.837 € festgestellt worden. Aufgrund eines geringfügigen Gewinns der Y im Jahre 2011 i.H.v. 2.843 € wurde der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2011 mit Feststellungsbescheid des Finanzamtes Z2 vom 29.01.2014 auf 1.478.994 € festgestellt. Im Jahre 2012 ergab sich für die Y ein Verlust i.H.v. 8.107 €, sodass sich der zum 31.12.2012 festzustellende vortragsfähige Gewerbeverlust der Y mit Feststellungsbescheid des Finanzamtes Z2 vom 20.02.2014 auf 1.487.101 € erhöhte. Laut Mitteilung des Beklagten ergingen für die Jahre 2013 bis 2018 Gewerbesteuerermessbetragsbescheide jeweils ausgehend von einem Gewinn i.H.v. 0,- €, sodass für die Folgejahre nach dem Jahre 2012 jeweils der identische vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wurde. 10

Nach der Einbringung der Betriebsstätte der Y in die Klägerin und Fortführung der Betriebsstätte durch die Klägerin beantragte diese im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärungen für die Erhebungszeiträume ab 2011 ff. die Nutzung bzw. Fortführung dieses entstandenen Gewerbeverlustes auf ihrer Ebene. 11

12

Mit Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 vom 16.04.2014, erlassen vom seinerzeit für die Klägerin zuständigen Finanzamt Z1, wurde der von der Klägerin beantragte Verlust sowohl im Rahmen der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags als auch im Rahmen der beantragten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2011 unberücksichtigt gelassen. Vielmehr wurde ein Gewinn der Klägerin i.H.v. 453.279 € angesetzt, der zu einem festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag i.H.v. 15.004 € führte.

In den Erläuterungen zu diesen Bescheiden führte das Finanzamt aus, dass der erklärte vortragsfähige Gewerbeverlust i.H.v. 1.481.837 € aus der Einbringung der Y nicht habe berücksichtigt werden können, da keine Unternehmensidentität bestehe. 13

Gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 vom 16.04.2014 legte die Klägerin form- und fristgerecht Einspruch ein, den der nach der Sitzverlegung der Klägerin inzwischen örtlich zuständig gewordene Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 28.09.2016 als unbegründet zurückwies. 14

Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte. Im Falle der Einbringung des Betriebes einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft habe dies zur Folge, dass die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft auch dann bestehen bleibe, wenn sich deren Tätigkeit künftig auf das Halten des Mitunternehmeranteils beschränke. Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG sei bei Personenunternehmen die Unternehmer- und Unternehmensidentität. Bei Kapitalgesellschaften komme es dagegen auf das Merkmal der Unternehmensidentität nicht an, weil diese alleine aufgrund ihrer Rechtsform sachlich gewerbesteuerpflichtig seien. Nur die Einbringung des Betriebs eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft habe zur Folge, dass der vortragsfähige Verlust auf die andere Personengesellschaft übergehe. Auf der Ebene der bisherigen Personengesellschaft komme in diesem Fall ein Verlustabzug nicht mehr in Betracht, da es insoweit an der Unternehmensidentität fehle. Dies verhalte sich bei Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft anders. Hier könne der Verlust auf der Ebene der Kapitalgesellschaft weiterhin vorgetragen werden und – zumindest dem Grunde nach – mit positiven Gewerbeerträgen aus der künftigen Tätigkeit verrechnet werden. Ein Übergang auf die Personengesellschaft komme daher in diesem Fall nicht in Betracht. 15

Im Rahmen ihrer hiergegen gerichteten Klage erläutert die Klägerin, dass Grund für die im Wege der Einbringung durchgeführte Umstrukturierung im Wesentlichen gewesen sei, den Geschäftsbetrieb der Y in Deutschland auszuweiten und hierfür eine in Deutschland akzeptierte Rechtsform als Vertragspartner der Kunden erforderlich gewesen sei. 16

Bei der Y handele es sich um eine nach US-amerikanischem Recht gegründete Gesellschaft, die nach deutschen gesellschafts- und steuerrechtlichen Kriterien einer Kapitalgesellschaft entspreche, die mit ihren zu versteuernden Einkünften beschränkt der Körperschaftsteuer und mit ihren gewerblichen Einkünften aus ihrer einzigen deutschen Beteiligung an der W auch der Gewerbesteuer unterliege. 17

Nach der erfolgten Umstrukturierung würden im Ergebnis dieselben steuerlichen Pflichten erfüllt wie zuvor durch die Y mit ihrer deutschen Betriebsstätte, sodass die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Rahmen der Umstrukturierung eindeutig nicht im Vordergrund gestanden habe. 18

Im Streitfall seien die Voraussetzungen für einen Übergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags der Betriebsstätte der Y auf die Klägerin aufgrund der erfolgten Einbringung gegeben. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei für eine solche Kürzung des Gewerbeertrags um Verluste aus früheren Erhebungszeiträumen das Vorliegen der Unternehmens- sowie der Unternehmeridentität erforderlich.

Die notwendige Unternehmeridentität sei bei Einbringung des Geschäftsbetriebs der Y in die Klägerin gewahrt worden. Denn im Streitfall hätten der Y als alleiniger Mitunternehmerin aufgrund des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels 100 % des Gewinns der Klägerin zugestanden. 20

Die Unternehmeridentität bestehe fort, soweit ein übertragender Rechtsträger nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels am Ergebnis einer übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sei. Die Übertragung des Verlustabzugs beruhe auf der Vorstellung, dass der Unternehmer des eingebrachten Unternehmens als Mitunternehmer auch Unternehmer des Betriebs der Personengesellschaft bleibe. Nach dieser mitunternehmerischen Betrachtungsweise sei die Unternehmeridentität im Streitfall gewahrt. 21

Auch die erforderliche Unternehmensidentität sei nach der notwendigen Gesamtbetrachtung der wesentlichen Merkmale der Tätigkeit vor und nach Einbringung beim Übergang des Geschäftsbetriebs der Y in die Klägerin erhalten geblieben. 22

Die Unternehmensidentität lasse sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer ableiten und bedeute, dass der im Verlustnutzungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sei mit dem Gewerbebetrieb, der im Verlustentstehungsjahr bestanden habe. Hier sei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend und es komme vor allem auf den wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Zusammenhang der nacheinander ausgeübten gewerblichen Betätigungen an. Als wesentliche Merkmale eines Gewerbebetriebs sei die Art der Betätigung, Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätte sowie die Zusammensetzung des Aktivvermögens anzusehen. Unternehmensidentität sei bei Einbringung in eine Personengesellschaft dann gegeben, wenn die übernehmende Personengesellschaft das eingebrachte Unternehmen zunächst unverändert fortführe. 23

Im Streitfall sei der gesamte operative Geschäftsbetrieb der Y in die Klägerin eingebracht und von dieser fortgeführt worden. Am Fortbestand der Unternehmensidentität könne daher kein Zweifel bestehen, denn insbesondere seien die Art der Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis sowie der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens in vollem Umfang erhalten geblieben. 24

Entgegen der Auffassung des Beklagten bleibe das Merkmal der Unternehmensidentität bei der Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft auch dann von Bedeutung, wenn Einbringender eine Kapitalgesellschaft sei. Grundsätzlich sei es richtig, dass eine Kapitalgesellschaft aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG schon wegen ihrer Rechtsform immer ein Gewerbesteuersubjekt sei, sodass bei ihr auch nach der Einbringung ein Gewerbebetrieb vorliege. Daraus zu schließen, dass das Merkmal der Unternehmensidentität in diesem Falle grundsätzlich bedeutungslos sei, betrachte das Problem allerdings nur aus der Sicht der Kapitalgesellschaft und lasse die Ebene der aufnehmenden Personengesellschaft – bei der sich die Frage der Verlustübernahme gerade stelle – außer Betracht. Für die aufnehmende Personengesellschaft gälten schließlich die allgemeinen Grundsätze zur Unternehmensidentität. Für die Personengesellschaft habe es keine Bedeutung, dass auf der Ebene der Kapitalgesellschaft weiterhin ein Gewerbebetrieb 25

angenommen werde, der von dem eingebrachten völlig verschieden sei.

Die Gegenauffassung des Beklagten, dass es auf das Merkmal der Unternehmensidentität bei Einbringung des Betriebes einer Kapital- in eine Personengesellschaft nicht ankomme, weil eine Kapitalgesellschaft schon aufgrund ihrer Rechtsform ein Gewerbesteuersubjekt sei, widerspreche dagegen der gewerbesteuerlichen Systematik. Die Erforderlichkeit der Unternehmensidentität sei nicht aus Sicht der Kapitalgesellschaft, sondern aus Sicht der übernehmenden Personengesellschaft zu prüfen. 26

Interessant sei in diesem Zusammenhang auch, dass die GewStR 1998 in Abschnitt 68 Abs. 4 Satz 6 ausdrücklich die Folgen einer Einbringung nach § 24 UmwStG auf den gewerbesteuerlichen Verlustabzug behandle und den Übergang des Gewerbeverlustes bei Einbringung eines Betriebes einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft gewährt hätten. Die Neufassung der GewStR für Erhebungszeiträume ab 2009 enthalte hingegen keine Ausführungen mehr zu den Folgen einer Einbringung nach § 24 UmwStG auf den gewerbesteuerlichen Verlustabzug. 27

In seinem Erlass vom 11.06.2010 habe das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (G 1310-10-V B 4) ausgeführt, dass Richtlinie 10a. 3 Abs. 4 GewStR 2009 anders als die GewStR 1998 keine Ausführungen zu den Folgen einer Einbringung nach § 24 UmwStG auf den gewerbesteuerlichen Verlustabzug mehr enthalte, dass aber keine Bedenken bestünden, entsprechende Sachverhalte vorerst nach den bisher geltenden Grundsätzen zu bearbeiten. Hiervon sei das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen mit Erlass vom 17.01.2012 (B 1427-26-V B 4) wieder abgerückt und habe ausgeführt, dass man an dem Erlass vom 11.06.2010 nicht mehr festhalte, und zwar bereits rückwirkend ab dem Erhebungszeitraum 2009. 28

Als Folge dieser Sichtweise würde ein bei der Einbringenden verbleibender Gewerbeverlust mangels zukünftiger Abzugsfähigkeit dauerhaft entwertet, wenn sich die Tätigkeit der einbringenden Kapitalgesellschaft in der Folge auf die bloße Mitunternehmerstellung bei der Übernehmerin beschränke. Die Versagung des Verlustübergangs würde somit faktisch zu einer doppelten Nichtberücksichtigung des Gewerbeverlustes führen, bei der Y aus faktischen Gründen mangels eines ausreichend hohen Gewerbeertrags, bei der Klägerin aufgrund der vorgenannten Verwaltungsauffassung. 29

Die Verwaltungsregelung negiere auch das Verständnis des Gesetzgebers vom Übergang des Gewerbeverlustes im Falle der Einbringung des gesamten Betriebs einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft. Schließlich gehe der Gesetzgeber selbst von einem Vorrang des gewerbesteuerlichen Verlustabzugskonzepts bei Personengesellschaften aus, wie sich aus der Gesetzesbegründung zu § 10a Satz 10, 2. Halbsatz GewStG ergebe. Die Notwendigkeit dieser Vorschrift werde nämlich gerade mit dem Übergang der Fehlbeträge einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft infolge einer Betriebseinbringung nach § 24 UmwStG begründet (BT-Drucks. 16/11108 vom 17.11.2008, S. 30). Einer solchen – die analoge Anwendung des § 8c KStG gemäß § 10a Satz 10 GewStG ergänzenden – Regelung hätte es nämlich nicht bedurft, wenn nach dem Verständnis des Erlasses des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen ein Verlustübergang auf die übernehmende Personengesellschaft niemals in Frage kommen könne. 30

Jedenfalls werde hilfsweise beantragt, den Beklagten zu einem Billigkeitserlass dahingehend zu verpflichten, den zum Zeitpunkt der durchgeführten Ausgliederung gültigen Rechtsstand auf Basis des Erlasses des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 31

11.06.2010 anzuwenden, der ausdrücklich keine Bedenken äußerte, die früheren Grundsätze fortzuführen und damit den Übergang der Gewerbeverluste bei Ausgliederung/Einbringung des Betriebes einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zu gewähren, da sich die Klägerin bzw. die Y bei ihrer Entscheidung zur Durchführung der Ausgliederung/Einbringung der Betriebsstätte auch auf diesen Rechtsstand gestützt und auf diesen vertraut habe.

Zur Bedeutung der zwischenzeitlich ergangenen Entscheidung des BFH vom 17.01.2019 (III R 35/17, BStBl. II 2019, 407) weist die Klägerin darauf hin, dass dem dort entschiedenen Streitfall ein gegenüber dem vorliegenden Streitfall unterschiedlicher Sachverhalt zugrunde liege. 32

In dem vom BFH entschiedenen Fall habe eine Kapitalgesellschaft ihren (Teil-) Geschäftsbetrieb bis auf die von ihr gehaltenen Beteiligungen nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine Kommanditgesellschaft zu Buchwerten gemäß § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausgegliedert. Im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft seien die Anteile an drei ausländischen (Tochter-) Kapitalgesellschaften, Mitunternehmeranteile an der KG sowie Anteile an der Komplementär-GmbH verblieben. 33

Der Rechtsträger der in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft, bei dem ein Gewerbeverlust entstanden sei, habe auch noch nach der Ausgliederung existiert und der vor der Übertragung bestehende Betrieb der Kapitalgesellschaft sei aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG identisch gewesen mit dem nach Übergang noch vorhandenen (Teil-) Betrieb. Dies solle ungeachtet dessen gelten, dass sich die Kapitalgesellschaft nach der Übertragung auf eine reine Holding-Funktion beschränkt habe. Die Kapitalgesellschaft sei somit weiterhin existent und Inhaberin eines stehenden Gewerbebetriebes i.S.v. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gewesen, der sich nicht nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung aus der Ausgliederung beschränkt habe. 34

Der BFH habe deshalb entschieden, dass sich in einem derartigen Fall die Frage des Übergangs des Gewerbeverlustes nicht stelle, sodass für diesen Fall die Gewerbeverluste bei der ausgliedernden Kapitalgesellschaft verbleiben sollten. 35

In der Entscheidung werde allerdings ausgeführt, dass im Ausnahmefall ein Verlustübergang von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft in Betracht komme, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen im Wege der Ausgliederung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergehe und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke. Für derartige Konstellationen werde die Auffassung vertreten, dass ein Verlustvortrag auf die übernehmende Personengesellschaft übergehe. 36

Im Streitfall sei hingegen zu berücksichtigen, dass die Y, eine nach US-amerikanischem Recht gegründete Gesellschaft, die nach den deutschen steuerlichen Kriterien (Typenvergleich) einer deutschen Kapitalgesellschaft entspreche, ausschließlich mit ihrer im deutschen Handelsregister eingetragenen deutschen Betriebsstätte in Deutschland bis zum ....2011 beschränkt körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig gewesen sei. 37

Nach Ausgliederung der einzigen deutschen Betriebsstätte der Y in Form der im Handelsregister eingetragenen deutschen Betriebsstätte am ....2011 in die von ihr neu gegründete Klägerin habe sich die Tätigkeit der Y in Deutschland auf das Halten der Beteiligungen an der Klägerin – als Kommanditistin – sowie an der Komplementärin, der W Verwaltungs GmbH, beschränkt, die neben der Geschäftsführungs- bzw. 38

Haftungsübernahme an der Klägerin keine weitere Geschäftstätigkeit ausgeübt habe.

Abweichend vom Urteilsfall, den der BFH am 17.01.2019 zu entscheiden gehabt habe, verfüge die Y über keine, über die Verwaltung der Mitunternehmerstellung an der Klägerin hinausgehende Geschäftstätigkeit, die in Deutschland der beschränkten Körperschaft- bzw. Gewerbesteuerpflicht unterliege. Etwaige ungenutzte gewerbesteuerliche Verlustvorträge würden somit auf Ebene der Y endgültig ungenutzt bleiben, da mangels inländischer Betriebsstätte neben der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft an der Klägerin, die im Rahmen der Gewerbesteueranlagung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG unterliege, von der Y keinerlei in Deutschland gewerbesteuerpflichtiger Ertrag zur Verlustverrechnung erwirtschaftet werde. 39

Es werde seitens der Klägerin die Ansicht vertreten, dass der Ausnahmefall, den der BFH in seinem Urteil vom 17.01.2019 ausdrücklich anführe, im Streitfall zur Anwendung komme, da der deutsche Gewerbebetrieb im Ganzen im Rahmen der Ausgliederung von der Y auf die Klägerin übergegangen sei und die Y sich fortan im Rahmen ihrer in Deutschland bestehenden beschränkten Steuerpflicht ausschließlich auf die Verwaltung ihrer Mitunternehmerstellung bei der Klägerin beschränke. Etwaige weitere Geschäftstätigkeiten der Y im Ausland unterlägen mangels deutscher Betriebsstätte nicht der deutschen Gewerbesteuerpflicht, sodass eine Verrechnung von etwaigen verbliebenen Gewerbesteuerverlusten aus der Ausgliederung auf Ebene der Y endgültig ausscheide. 40

Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, dass es sich bei der Einbringung der in Deutschland eingetragenen Betriebsstätte der Y um einen Teilbetriebsübergang handele, sei auch dies unzutreffend. Denn für den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG sei davon auszugehen, dass eine Einbringung dann vorliege, wenn Wirtschaftsgüter, die in ihrer Zusammenfassung einem steuerlichen Betrieb entsprächen (betriebliche Sachgesamtheit), im Ganzen in eine inländische oder ausländische Personengesellschaft eingebracht würden und als Gegenleistung dafür eine Mitunternehmerstellung an der Übernehmerin eingeräumt werde. 41

Der Begriff des Betriebs werde in § 24 Abs. 1 UmwStG nicht weiter erläutert. Daraus werde geschlossen, dass die allgemeinen Grundsätze des deutschen Ertragssteuerrechts heranzuziehen seien. Daher sei davon auszugehen, dass jede organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbstständigen Einheit, die auf die Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtet sei, als Betrieb anzusehen sei. Die Klägerin sei der Auffassung, dass die rechtlich unselbständige Betriebsstätte zu inländischen Besteuerungszwecken als selbstständiger Gewerbebetrieb im Ganzen anzusehen sei. 42

Daher werde seitens der Klägerin davon ausgegangen, dass es sich bei der Einbringung der inländischen Betriebsstätte der US-amerikanischen Gesellschaft in die deutsche Personengesellschaft nach deutschem Umwandlungs-, Ertrags- und Außensteuerrecht um die Einbringung eines selbstständigen Gewerbebetriebs im Ganzen und nicht um die eines Teilbetriebs handele. 43

Soweit der Beklagte demgegenüber darauf hinweise, dass die Y neben der durch den Ausgliederungsvorgang auf die Klägerin erworbenen Beteiligung an der Klägerin ihr darüber hinausgehendes internationales Betriebsvermögen behalten habe, so stehe auch dies einer Berücksichtigungsfähigkeit des vortragsfähigen Gewerbesteuerverlustes bei der Klägerin nicht entgegen. 44

Denn der Beklagte gehe dabei irrtümlich davon aus, dass die Y als ausländische Kapitalgesellschaft auch mit ihren übrigen ausländischen Geschäftsaktivitäten der inländischen Gewerbesteuer gemäß § 2 Abs. 2 GewStG unterliege. Da die Y mit ihren ausländischen Geschäftsaktivitäten aber keine inländische Betriebsstätte mehr unterhalte, sondern sich im Inland die Tätigkeit allein auf die Verwaltung der Mitunternehmerschaft an der Klägerin beschränke, liege genau der im Urteil des BFH vom 17.01.2019 angesprochene Ausnahmefall vor. Tatsache sei vielmehr, dass die Y nach der erfolgten Einbringung gewerbsteuerlich neben der Verwaltung der Mitunternehmerschaft an der Klägerin, die der gewerbsteuerlichen Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 GewStG unterliege, keinen inländischen steuerpflichtigen Gewerbeertrag mehr erziele, der zur Verrechnung mit etwaigen gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen zur Verfügung stünde.

Mangels Vorliegen einer eigenen gewerblichen Betätigung der Y in Deutschland vertrete die Klägerin die Auffassung, dass die Gewerbsteuerpflicht für die Y in Deutschland mit der Ausgliederung ihres einzigen deutschen Gewerbebetriebs in Form der im Handelsregister eingetragenen Betriebsstätte geendet habe, sodass die gewerbsteuerlichen Verluste, die in der eingebrachten Betriebsstätte entstanden seien, zwangsläufig auf die aufnehmende Klägerin übergegangen seien. 46

Der Senat hat die Klägerin mit Hinweisschreiben vom 27.07.2021 gebeten darzulegen, aufgrund welcher tatsächlichen Umstände die Y als einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar anzusehen ist. Hierzu hat die Klägerin wie folgt vorgetragen: 47

Was die Geschäftsführung und Vertretung anbelange liege die Befugnis, die Geschäfte der Y zu führen, im Allgemeinen nicht bei allen Mitgliedern. Es sei vereinbart, dass die Befugnis zur Führung der Geschäfte nur einigen der Mitglieder oder nur einem von ihnen übertragen werde. Im konkreten Fall liege die Befugnis bei der lokalen Geschäftsführung. 48

Es sei vereinbart worden, dass grundsätzlich keine Haftung der Gesellschafter gegenüber Dritten und auch keine Nachschusspflicht bestehe. 49

Die Eigentumsrechte könnten ohne Einschränkungen auf Dritte übertragen werden. 50

Da es sich um einen einzelnen Gesellschafter bei der Y handele, sei für die Ausschüttung eines Gewinnanteils an den Gesellschafter grundsätzlich kein ausdrücklicher schriftlicher Beschluss der Gesellschafterversammlung gefasst worden. 51

Der Gesellschafter sei verpflichtet, das Gesellschaftskapital durch eine Einlage aufzubringen. 52

Die Gesellschaft habe im Prinzip eine unbegrenzte Lebensdauer, das heißt unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter. 53

Der Anteil des Gesellschafter am Gewinn der Gesellschaft werde in der Regel nach dem Verhältnis der Anteile berechnet werden. 54

Die Gründung der Gesellschaft erfordere ihre Eintragung in ein Register. Die Eintragung erfolgte erst nach einer Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Gründung und Eintragung. Um die Gesellschaft zu gründen, müsse der Gesellschaftsvertrag von einer „öffentlichen Behörde“ bestätigt worden sein. Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags allein sei nicht ausreichend. Die Y sei in den USA im Register eingetragen worden. Die formalen Gründungsvoraussetzungen seien erfüllt worden. 55

Die Klägerin hat den Gesellschaftsvertrag der Y in englischer Sprache vorgelegt (Bl. 287 bis 312 der elektronischen Gerichtsakte), auf den Bezug genommen wird.

Die Klägerin beantragt, 57

den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2011 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0,- € festgesetzt wird, 58

hilfsweise den Beklagten zu einem Billigkeitserlass dergestalt zu verpflichten, dass der zum Zeitpunkt der durchgeführten Ausgliederung gültige Rechtsstand auf Basis des Erlasses des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 11.06.2010 angewandt wird. 59

Der Beklagte beantragt, 60

die Klage abzuweisen. 61

Er ist der Auffassung, dass die Übertragung des Gewerbeverlustes auf eine Personengesellschaft dann nicht in Betracht komme, wenn die Einbringung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft erfolge, da die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft auch dann bestehen bleibe, wenn sich deren Tätigkeit nach Einbringung nur auf das Halten des Mitunternehmeranteils beschränke. Der Gewerbeverlust könne daher, im Gegensatz zur Betriebseinbringung durch ein Einzelunternehmen oder eine andere Personengesellschaft, auf der Ebene der Kapitalgesellschaft weiter vorgetragen und – zumindest dem Grunde nach – mit zukünftigen positiven Gewerbeerträgen verrechnet werden. 62

Diese Rechtsauffassung werde auch durch das Urteil des BFH vom 17.01.2019 gestützt. Der BFH habe hierin entschieden, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust einer Kapitalgesellschaft nicht auf eine nachgeordnete Personengesellschaft übergehe, wenn die Kapitalgesellschaft ihren operativen Geschäftsbetrieb im Wege der Ausgliederung nach § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG auf eine Personengesellschaft übertrage und sich die Kapitalgesellschaft fortan nicht nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke. 63

Im Streitfall greife somit der Ausnahmetatbestand nicht, dass sich der übertragende Rechtsträger fortan nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke. Vielmehr habe die amerikanische Gesellschaft lediglich ihre deutsche Betriebsstätte in die Personengesellschaft eingebracht und ihr darüber hinausgehendes internationales Betriebsvermögen behalten. Bei dieser Fallkonstellation gehe der bei der Y entstandene Gewerbeverlust nicht auf die neu gegründete Klägerin über. 64

Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG sei, dass der Gewerbebetrieb im Anrechnungs- und Entstehungsjahr identisch sei (Unternehmensidentität). Da die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte, komme es bei Kapitalgesellschaften – anders als bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften – auf das Merkmal der Unternehmensidentität nicht an. Eine Änderung der wirtschaftlichen Betätigung berühre die Unternehmensidentität einer Kapitalgesellschaft nicht. 65

Ob ausnahmsweise ein Verlustübergang in Betracht komme, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen im Wege der Ausgliederung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergehe und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der 66

Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke, sei offen. Da die Y auch nach Einbringung ihrer inländischen Betriebsstätte in die Klägerin weiterhin existiere und der vor Übertragung des „Teilbetriebs inländische Betriebsstätte“ bestehende Betrieb der Y aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG identisch sei mit dem nach Übertragung noch vorhandenen Betrieb, komme ein Verlustübergang nicht in Betracht.

Für die Frage, ob eine Betriebsübertragung im Ganzen vorliege, sei auf den Einbringenden, hier die Y, abzustellen. Danach liege eine Teilbetriebsübertragung vor mit der Folge, dass ein Verlustübergang ausgeschlossen sei. Eine Ausklammerung der Tätigkeit des Einbringenden unter ausschließlicher Betrachtung der inländischen Betriebsstätte greife zu kurz. 67

Darüber hinaus entfalle die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin infolge der Einbringung der inländischen Betriebsstätte nicht. Die inländische Betriebsstätte der Klägerin, an der die Y als alleinige Kommanditistin zu 100 % beteiligt sei, sei zugleich Betriebsstätte der Y. Somit unterliege die Y ungeachtet der Einbringung des „Teilbetriebs der im deutschen Handelsregister eingetragenen inländischen Betriebsstätte“ weiterhin der Gewerbesteuer, auch wenn die Anteile am Gewinn der Klägerin aufgrund der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG letztlich nicht im Gewerbeertrag der Y enthalten seien. 68

Soweit die Klägerin vortrage, die Gewerbesteuerpflicht der Y sei mit Einbringung der inländischen Betriebsstätte entfallen und der Verbleib des Gewerbeverlusts bei der Y aufgrund des Wegfalls der Unternehmeridentität somit ausgeschlossen, übersehe sie, dass ihre inländische Betriebsstätte, an der die Y als alleinige Kommanditistin zu 100 % beteiligt sei, zugleich Betriebsstätte der Y sei. 69

Die Vorschrift des § 24 Abs. 1 UmwStG regle die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft. Der Begriff des Teilbetriebs gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG sei wie nach § 20 Abs. 1 UmwStG in dem Sinne zu verstehen, dass damit ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs gemeint sei, der für sich allein lebensfähig sei. Für die Beurteilung, ob ein Teilbetrieb vorliege, sei auf den Gesamtbetrieb des Einbringenden, hier die Y, abzustellen. Die Y sei eine weltweit tätige ...gesellschaft, sodass die inländische Betriebsstätte als Einbringungsgegenstand als organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs der Y anzusehen sei. 70

Soweit die Klägerin darauf abstelle, dass der BFH in dem von ihr genannten Ausnahmefall einen Verlustübergang befürworte, so sei dies unzutreffend. Der BFH habe in der Entscheidung ausgeführt, dass ein solcher Fall dort nicht vorliege und diese Frage mithin nicht entschieden zu werden brauche. 71

Soweit die Klägerin schließlich aus dem Erlass des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 11.06.2010 Billigkeitsmaßnahmen ableiten wolle, so sei auch dies nicht erfolgversprechend. Denn die Formulierung im Erlass vom 11.06.2010, wonach entsprechende Sachverhalte vorerst nach den bisher geltenden Grundsätzen behandelt werden könnten, schließe die Vornahme von Billigkeitsmaßnahmen aus, da die Wortwahl „vorerst“ auf eine mögliche Änderung der Verwaltungsauffassung deutlich hinweise. Ein schützenswertes Vertrauen der Klägerin, das eine abweichende Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen rechtfertigen könnte, liege daher nicht vor. 72

Der Beklagte ist zudem der Ansicht, eine Überprüfung des Rechtstypenvergleichs könne mangels Vorlage geeigneter Unterlagen (LLC-Gesetz des Gründungsbundesstaates und Gesellschaftsvertrag) nicht vorgenommen werden. 73

<b>Entscheidungsgründe</b>	74
Die Klage ist begründet.	75
Zu Unrecht hat es der Beklagte abgelehnt, den für die Y festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust nach der Einbringung der Betriebsstätte der Y in die Klägerin nunmehr bei deren Festsetzung des Gewebesteuermessbetrages für das Jahr 2011 zu berücksichtigen.	76
Der angefochtene Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag ist daher rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	77
I. Im Streitfall sind die Rechtsgrundsätze zum Übergang eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags nach § 10a GewStG von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft anzuwenden. Denn bei der Y, einer nach den rechtlichen Bestimmungen des Delaware Limited Liability Company Act (DLLCA) im amerikanischen Bundesstaat Delaware gegründeten Limited Liability Company (LLC), handelt es sich nach deutschen steuerrechtlichen Maßstäben um eine Kapitalgesellschaft.	78
1. Eine US-amerikanische LLC kann für deutsche Gewerbsteuerzwecke als eigenständiges Steuerrechtssubjekt (Kapitalgesellschaft), als Personengesellschaft oder als unselbständige Niederlassung (Betriebsstätte) eines Gesellschafters einzuordnen sein. Unbeschadet ihrer steuerlichen Behandlung in den USA kann eine LLC somit aus Sicht des insoweit allein maßgebenden deutschen Steuerrechts als Kapitalgesellschaft für das deutsche Steuerrecht anzusehen sein (vgl. so unter Zusammenfassung der vom BFH herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze das BMF-Schreiben vom 19.03.2004 IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl. I 2004, 411).	79
Die Beantwortung der Frage, ob dies im Einzelfall gegeben ist, ergibt sich aus einem sogenannten Typenvergleich der zu beurteilenden LLC einerseits und einer deutschen Kapitalgesellschaft andererseits.	80
Die höchstrichterliche Rechtsprechung stellt hierfür bei ausländischen Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland darauf ab, ob sie dem Typ nach einer unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts entsprechen. Die ausländische Gesellschaft ist als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht. Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die im Ausland rechtsfähige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einer Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 23.06.1992 IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; vom 04.04.2007 I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 und vom 20.08.2008 I R 34/08, BStBl. II 2009, 263).	81
Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach den LLC-Gesetzen der einzelnen US-Bundesstaaten ein weiter Gestaltungsspielraum für die Ausgestaltung des LLC-Gesellschaftsverhältnisses besteht, die meisten gesetzlichen Regelungen dispositiv sind und nur eingreifen, soweit der jeweilige Gesellschaftsvertrag insoweit keine Regelung beinhaltet (vgl. Pyszka, GmbHR 2015, 1077 ff.). Daher kann keine generelle Aussage über die Einordnung einer LLC nach dem Recht eines amerikanischen Bundesstaates für deutsche Besteuerungszwecke gegeben werden. Der Beurteilung sind deshalb im Einzelfall der jeweilige Gesellschaftsvertrag der LLC	82

sowie die – im Gesellschaftsvertrag nicht abbedungenen – Regelungen des anwendbaren LLC-Gesetzes zugrunde zu legen (vgl. Pyszka, GmbHR 2015, 1203 ff.).

Für die im Rahmen des Typenvergleichs vorzunehmende Gesamtwürdigung sind in der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte eine Reihe von Beurteilungsmerkmalen entwickelt worden, die für den Vergleich maßgebend sind. Diese Merkmale hat die Finanzverwaltung speziell für die LLC aufgegriffen und in ihrem BMF-Schreiben vom 19.03.2004 (BStBl. I 2004, 411) im Einzelnen aufgeführt. Die Finanzgerichte wenden diese Merkmale in ständiger Rechtsprechung an. Hierbei handelt es sich um die charakteristischen gesellschaftsrechtlichen Strukturelemente der Geschäftsführung und Vertretung, der Haftung, der Übertragbarkeit der Anteile, der Gewinnzuteilung, der Kapitalaufbringung, der Lebensdauer der Gesellschaft, der Gewinnverteilung sowie der formalen Gründungsvoraussetzungen (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2008 I R 34/08, BStBl. II 2009, 263).

Dabei hat der Bundesfinanzhof jüngst noch einmal klargestellt, dass insoweit die einzelnen genannten Merkmale nicht gleichmäßig bedeutsam sind. Vielmehr könne es ausreichen, wenn die besonders bedeutsamen Merkmale der Geschäftsführung und Vertretung, der beschränkten Haftung und der Gewinnverteilung sowie zusätzlich das Merkmal der formalen Gründungsvoraussetzungen für eine Gleichstellung mit einer inländischen Kapitalgesellschaft sprechen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.05.2021, I B 75/20 und I B 76/20, BFH/NV 2021, 1489 und 1491).

2. Unter Berücksichtigung dieser Anforderungen, die an einen Rechtstypenvergleich und mithin an die Überprüfung der Frage, ob im Einzelfall die ausländische Gesellschaft dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einer Kapitalgesellschaft oder eher einer Personengesellschaft entspricht, zu stellen sind, ergibt sich im Streitfall, dass es sich bei der LLC nach dem maßgeblichen deutschen Steuerrecht um eine Kapitalgesellschaft handelt. Dies ergibt sich aus den für den Rechtstypenvergleich einschlägigen gesetzlichen Regelungen des DLLCA (Angaben zu den Sec. beziehen sich im Folgenden auf diese gesetzliche Regelung) sowie aus dem der Gründung der Y zugrunde liegenden Gesellschaftsvertrag (Operating Agreement) vom ....1998.

a) So sind nach der grundsätzlich dispositiven gesetzlichen Regelung der Sec. 18-402 sowie der Sec. 18-407 alle Gesellschafter einer LLC geschäftsführungsbefugt und vertretungsberechtigt (Member Managed LLC).

Der Gesellschaftsvertrag der Y sieht hingegen in Art. 7.01 und 8.01 (und darüber hinaus auch in Ziffer 4 der Gründungsurkunde – Certificate of Formation – vom ....1998) die Übertragung der Geschäftsführung und Vertretung der Y auf ein aus Nichtgesellschaftern bestehendes Management vor (Manager Managed LLC). Danach werden die Geschäfte und Angelegenheiten der Gesellschaft durch die Manager verwaltet. Keinem Gesellschafter steht das Recht zu, die Geschäfte oder das Management zu kontrollieren oder Mitglied des Managements zu werden, es sei denn, etwas anderes ist im Gesellschaftsvertrag vereinbart worden.

Diese Fremdgeschäftsführung sowie die ausschließliche Vertretung der Y durch Nichtgesellschafter sprechen nach Auffassung des Senats in hohem Maße dafür, dass es sich bei der Y nach deutschen steuerrechtlichen Maßstäben um eine Kapitalgesellschaft handelt.

b) Nach der ebenfalls grundsätzlich dispositiven gesetzlichen Regelung der Sec. 18-303 (a) haften die Gesellschafter nicht für Verbindlichkeiten der LLC. Den Gläubigern der LLC haftet

vielmehr nur deren Gesellschaftsvermögen. Allerdings können die Gesellschafter nach Sec. 18-303 (b) im Gesellschaftsvertrag die unbeschränkte Haftung für alle oder für bestimmte Gesellschaftsschulden übernehmen.

Entsprechend dieser gesetzlichen Regelung sehen auch Art. 4.05 und 10.01 des Gesellschaftsvertrages der Y eine Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen unter Ausschluss der persönlichen Haftung der Gesellschafter vor. Danach soll kein Gesellschafter für die Verpflichtungen der Gesellschaft persönlich verantwortlich sein. 90

Auch dieser Ausschluss der persönlichen Haftung der Gesellschafter der Y für Verbindlichkeiten der Y in deren Gesellschaftsvertrag stellt nach Auffassung des Senats einen eindeutigen Hinweis darauf dar, dass es sich bei der Y nach deutschen steuerrechtlichen Maßstäben um eine Kapitalgesellschaft handelt. 91

c) Hinsichtlich der Übertragung von Anteilen unterscheidet das DLLCA zwischen den Vermögensrechten (Gewinnanteil, Ausschüttungen und Liquidationserlös) und den Mitgliedschaftsrechten (Mitwirkungs- und Kontrollrechte). Sofern im Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes geregelt ist, kann ein Gesellschafter seine Vermögensrechte ohne Beschränkungen auf Dritte übertragen. Dagegen bedarf die Übertragung von Mitgliedschaftsrechten der Zustimmung der anderen Gesellschafter, Sec. 18-701 bis 18-704. 92

Im Gesellschaftsvertrag der Y haben die Gesellschafter unter Art. 4.04 und 8.03 vereinbart, dass alle Mitglieder das Recht zur Übertragung aller oder einzelner Teile ihrer Mitgliedschaft und ihrer Vermögensrechte haben, allerdings nur mit der vorherigen Zustimmung der Manager. 93

Welche Bedeutung diese vorherige Zustimmung des Managements anstelle derjenigen der anderen Gesellschafter für den Rechtstypenvergleich hat und welcher Zweck damit verfolgt wird, kann der Senat zwar nicht im Einzelnen erkennen. 94

Festzuhalten ist allerdings, dass im Unterschied zum typischen Strukturelement einer Personengesellschaft die Übertragbarkeit der Anteile jedenfalls nicht von der Zustimmung der Mitgesellschafter abhängig ist. 95

d) Der DLLCA lässt in seinen auch insoweit dispositiven Regelungen der Sec. 18-503/504, 18-601 und 18-606 sowohl eine unmittelbare Zuordnung von Gewinnen als auch eine Gewinnverteilung nach vorherigem Gewinnverwendungsbeschluss zu. Nach diesen Bestimmungen steht jedem Gesellschafter das Recht auf Gewinnverteilung im Verhältnis zu seiner Einlage zu. Im Gesellschaftsvertrag kann jedoch auch ein anderer Verteilungsschlüssel vereinbart werden. Das Vorliegen eines Gewinnverwendungsbeschlusses setzt das DLLCA nicht voraus. 96

Insoweit lässt auch Art. 5.01 des Gesellschaftsvertrages der Y nicht erkennen, dass für die Zurechnung von Gewinnen und Verlusten ein vorheriger Gewinnverteilungsbeschluss erforderlich ist. Allerdings ergibt sich aus Art. 6.01 des Gesellschaftsvertrages, dass die Verteilung des Gewinns nur nach einer Entscheidung durch das Management, die in deren eigenes Ermessen gestellt ist, erfolgt. 97

e) Im Gegensatz zum deutschen Kapitalgesellschaftsrecht ist bei der Delaware LLC eine Mindestkapitalausstattung nicht vorgeschrieben. Es ist darüber hinaus nach Sec. 18-301 (b) und 18-301 (d) zulässig, Gesellschaftsanteile ohne jegliche Einlageverpflichtung auszugeben. Einem Gesellschafter kann nach Sec. 18-502 (b) mit einstimmigem Gesellschafterbeschluss 98

auch die Einlageverpflichtung erlassen werden. Im Übrigen richtet sich die Frage, ob und in welcher Höhe die Gesellschafter eine Einlage zu erbringen haben, nach dem Gesellschaftsvertrag, Sec. 18-501 und 18-502.

Insofern regeln Art. 4.02 und 4.03. des Gesellschaftsvertrages der Y, dass die Gesellschafter ein Anfangskapital einzuzahlen haben und dass das Management berechtigt ist, weitere Gesellschaftereinlagen anzufordern. 99

f) Unabhängig von den gesetzlichen Bestimmungen des DLLCA in Sec. 18-801 und 18-802 hat die Y im Streitfall in ihrem Gesellschaftsvertrag in Art. 9.01 vorgesehen, dass eine Auflösung der Gesellschaft nur in dem Fall erfolgt, in dem das gesamte Vermögen der Gesellschaft verkauft wird oder das Management entscheidet, dass es für die Gesellschaft das Beste ist, wenn diese aufgelöst wird. 100

Diese gesellschaftsvertragliche Regelung zur Frage der Lebensdauer der Gesellschaft, die praktisch unabhängig ist vom Ausscheiden eines Gesellschafters oder sonstigen persönlichen Umständen des Gesellschafters, spricht ebenfalls dafür, dass es sich insoweit um den Rechtstyp einer Kapitalgesellschaft handelt. 101

g) Für die Einordnung einer LLC als Kapitalgesellschaft spricht des Weiteren, dass diese nach Sec. 18-201 (b) nicht allein mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages entsteht. Zur Gründung der LLC ist vielmehr die Gründungsurkunde (Articles of Organization bzw. Certificate of Formation) bei der bundeseinheitlichen Registrierungsbehörde (Secretary of State) einzureichen. Erst mit der Einreichung der Gründungsurkunde entsteht die LLC als Gesellschaft. Neben der Gründungsurkunde ist der Gesellschaftsvertrag (Operating Agreement) nicht beim Secretary of State einzureichen. 102

Diesbezüglich hat die Klägerin eine Bescheinigung des Secretary of State des US-Bundestaates Delaware vom ....1998 über die Einreichung der Gründungsurkunde (Certificate of Formation) der Y vorgelegt. 103

h) Vor dem Hintergrund dieser einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Regelungen des DLLCA sowie des Gesellschaftsvertrages der Y gelangt der Senat im Rahmen des erforderlichen Rechtstypenvergleichs zu dem Ergebnis, dass jedenfalls 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 davon auszugehen ist, dass es sich im Streitfall bei der Y um eine amerikanische Gesellschaft handelt, die für die deutsche Gewerbesteuer mit einer inländischen Kapitalgesellschaft zu vergleichen und dieser gleichzustellen ist. 104

II. Auch wenn die Y somit einer deutschen Kapitalgesellschaft gleichzustellen ist, so steht dieser Befund entgegen der Ansicht des Beklagten nicht dem Übergang derjenigen vortragsfähigen Gewerbesteuerverluste auf die Klägerin entgegen, die der Y im Rahmen ihrer in die Klägerin eingebrachten Betriebsstätte in X entstanden sind. 105

1. Hinsichtlich der Frage, in welchen Fällen ein Übergang des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags in Betracht kommt, sind die nachfolgenden Rechtsgrundsätze zu beachten. 106

a) Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag bis zu einem Betrag i.H.v. 1 Mio. € um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 107

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 maßgebliche 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).

Die Geltendmachung eines Gewerbeverlustes setzt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sowohl Unternehmensidentität als auch Unternehmeridentität voraus. 108

Der Begriff der Unternehmensidentität besagt, dass der im Kürzungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sein muss mit dem Gewerbebetrieb, der im Verlustentstehungsjahr bestanden hat. Dieses Merkmal ergibt sich aus dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer, der es im Gewerbesteuerrecht nicht zulässt, dass Verluste des eigenen Gewerbebetriebs i.S.v. § 2 Abs. 1 GewStG bei einem anderen Gewerbebetrieb berücksichtigt werden. 109

Bei einer Personengesellschaft ist insoweit darauf abzustellen, ob die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 und 3 EStG) die gleiche geblieben ist. Bei einer Kapitalgesellschaft, die eine betriebliche Einheit auf einen anderen Rechtsträger überträgt, stellt sich das Problem der Unternehmensidentität nicht, weil deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Eine Änderung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft berührt mithin die Unternehmensidentität nicht. 110

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 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG). Bei Personengesellschaften hängt die Unternehmeridentität von der Identität der Gesellschafter ab, so beim Gesellschafterwechsel. Bei einer Kapitalgesellschaft ist die Unternehmeridentität gewahrt, wenn sie trotz eines Umwandlungsvorgangs ihre rechtliche Identität bewahrt (so die maßgeblichen Rechtsgrundsätze zusammenfassend zuletzt BFH-Urteil vom 17.01.2019 III R 35/17, BStBl. II 2019, 407). 111

b) Hinsichtlich der vorliegend streitentscheidenden Frage, ob im Falle der Übertragung des operativen Geschäftes einer Kapitalgesellschaft im Wege der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine Personengesellschaft ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft übergeht, hat der BFH zuletzt festgestellt, dass dies jedenfalls dann nicht der Fall sei, wenn sich die Kapitalgesellschaft fortan nicht nur auf die Verwaltung ihrer Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke (vgl. BFH-Urteil vom 17.01.2019 III R 35/17, BStBl. II 2019, 407). 112

Der BFH hat in dieser Entscheidung dargelegt, es fehle an einer spezialgesetzlichen Regelung, die den Übergang eines Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine übernehmende Personengesellschaft anlässlich einer Ausgliederung verbiete oder gestatte. 113

Aber auch aus den allgemeinen Rechtsgrundsätzen über den gewerbesteuerrechtlichen Verlustübergang bei Unternehmens- und Unternehmeridentität ergäbe sich für den Fall, dass sich die Kapitalgesellschaft nach der Ausgliederung ihres operativen Geschäftes nicht auf die Verwaltung ihrer Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke, in die sie ihr operatives Geschäft eingebracht habe, sondern daneben auch noch Beteiligungen an weiteren Tochter-Kapitalgesellschaften halte, keine Rechtsgrundlage für einen solchen 114

Übergang. Denn diese Rechtsgrundsätze seien bereits deshalb nicht einschlägig, da der Rechtsträger, bei dem der Gewerbeverlust entstanden sei, also die Kapitalgesellschaft, auch nach der Ausgliederung noch existiere und der vor der Übertragung bestehende Betrieb der Kapitalgesellschaft aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG identisch sei mit dem nach der Übertragung noch vorhandenen Betrieb. Dies gelte ungeachtet des Umstands, dass sich die Kapitalgesellschaft nach der Übertragung auf eine Holding-Funktion beschränke. In einem derartigen Fall stelle sich nicht die Frage des Übergangs eines Gewerbeverlustes.

In den Gründen dieser Entscheidung führt der Bundesfinanzhof weiterhin aus, dass er die Frage, ob ausnahmsweise ein Verlustübergang in Betracht komme, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen im Wege der Ausgliederung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergehe und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der Personengesellschaft beschränke, nicht zu entscheiden brauche. Für eine derartige Konstellation werde im Fachschrifttum zwar die Auffassung vertreten, dass ein Verlustvortrag auf die übernehmende Personengesellschaft übergehe. In dem vom BFH zu entscheidenden Fall sei jedoch nicht der Betrieb der Kapitalgesellschaft im Ganzen auf die Personengesellschaft übergegangen, vielmehr seien der Kapitalgesellschaft neben dem Kommanditanteil und der Beteiligung an der Komplementär-GmbH auch drei Beteiligungen an Tochter-Kapitalgesellschaften verblieben, sodass die Voraussetzungen für den im Fachschrifttum befürworteten ausnahmsweisen Verlustübergang nicht gegeben seien (so der BFH im Urteil vom 17.01.2019 III R 35/17, BStBl. II 2019, 407). 115

2. Diesen Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seiner Entscheidung vom 17.01.2019 entnimmt der Senat, dass die Frage, inwieweit der Übergang eines Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft in dem Fall rechtlich möglich ist, dass diese sich nach der Einbringung ihres operativen Geschäfts in die Personengesellschaft fortan allein auf die Verwaltung ihrer Mitunternehmerstellung bei der betreffenden Personengesellschaft beschränkt, als zumindest offen angesehen werden kann. 116

Aus Sicht des Senats sprechen jedenfalls bei dieser Fallkonstellation, die vorliegend gegeben ist, die überzeugenderen Gründe für einen Übergang des vortragsfähigen Gewerbeverlustes der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft. 117

a) So kann sich der Senat der Schlussfolgerung des Beklagten, aus der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, wonach die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte, 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 anzuschließen. 118

Zwar ist es zutreffend, dass der BFH seit dem Urteil vom 29.10.1986 (I R 318-319/83, BStBl. II 1987, 310) in nunmehr ständiger Rechtsprechung davon ausgeht, dass sich bei einer Kapitalgesellschaft, die eine betriebliche Einheit auf einen anderen Rechtsträger überträgt, das Problem der Unternehmensidentität nicht stellt, weil deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (vgl. z.B. Urteil vom 04.05.2017 IV R 2/14, BStBl. II 2017, 1138). 119

Der Senat schließt sich insoweit jedoch den Stimmen im Fachschrifttum an, die davon ausgehen, dass sich aus der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG nur ableiten lässt, dass auch bei einer Änderung der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stets ein 120

einheitlicher Gewerbebetrieb dieser Kapitalgesellschaft besteht, nicht jedoch, dass dies dasselbe Unternehmen bzw. derselbe Gewerbebetrieb ist. Auch bei Kapitalgesellschaften ist daher vielmehr wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer auf ihre Tätigkeit selbst, verkörpert im persönlichen, sachlichen und organisatorischen Substrat, abzustellen (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10 Auflage 2021, § 10a Rn. 25; Drüen in Brandis/Heuermann, GewStG, Stand Mai 2018, § 10a Rn. 60; Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 1. Auflage 2019, § 10a Rn. 87; Krauß, DB 2019, 2488 (2490); Kleinheisterkamp, Ubg 2020, 397 (401); so auch FG München, Urteil vom 10.05.1990 III 72/86; EFG 1991, 272).

Hieraus folgt, 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 gewerbsteuerlichen Verlustvortrags von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft verneint werden kann. 121

b) Für die Entscheidung des Senats sind vielmehr die nachfolgenden Überlegungen, die im Fachschrifttum hervorgehoben werden, ausschlaggebend: 122

aa) Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. Ein Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung in eine Personengesellschaft führt dann zu einem für den Verlustabzug maßgebenden identischen Betrieb, wenn sich die Tätigkeit des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs im Gesamtbetrieb der aufnehmenden Gesellschaft sachlich, d. h. wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell fortsetzt (vgl. insoweit nur BFH-Urteil vom 14.09.1993 VIII R 84/90, BStBl. II 1994, 764). 123

Die hierbei maßgebenden Kriterien sind nach den Besonderheiten im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Gewerbebetrieb zu gewichten. Es kommt darauf an, ob die gewerbliche Tätigkeit des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs in der Übernehmerin fortgeführt wird und von der gegebenenfalls übrigen Betätigung der aufnehmenden Gesellschaft abgrenzbar erkennbar ist. Der betriebliche Organismus muss im Wesentlichen dadurch bestehen bleiben, dass die einzelnen grundlegenden Betriebsmittel im jeweiligen Abrechnungsjahr dieselben bleiben. Stets kommt es für die Frage der Identität der Betätigungen auf das Gesamtbild an, das sich aus den wesentlichen Merkmalen des Gewerbebetriebs ergibt, so insbesondere der Art der Betätigung, den Kunden- und Lieferantenkreis, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, den Betriebsstätten sowie dem Umfang und der Zusammensetzung des Aktivvermögens. 124

Besteht nach diesen Grundsätzen ein sachlicher Zusammenhang des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs im Anrechnungsjahr bei der Übernehmerin mit dem Betrieb oder Teilbetrieb im Verlustentstehungsjahr, ist es unerheblich, ob der eingebrachte Betrieb oder Teilbetrieb in der aufnehmenden Gesellschaft die Eigenschaft eines Teilbetriebs hat oder welchen Stellenwert der eingebrachte Betrieb im Gesamtbetrieb besitzt. (vgl. hierzu nur Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, Stand November 2019, § 24 Rn. 209 m. w. Nachw. zur Rspr. des BFH). 125

Bei einer Kapitalgesellschaft sind die gewerbsteuerlichen Begriffe „Betrieb“ und „Unternehmen“ anders als bei Einzelgewerbetreibenden oder Personengesellschaften definiert. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stets und im vollen Umfang als Gewerbebetrieb. Die Kapitalgesellschaft hat nur einen einheitlichen Betrieb. Dies gilt unabhängig davon, welche Tätigkeit sie ausübt, welcher Art diese ist und 126

wie vielen – gegebenenfalls wesensverschiedenen – Betätigungen die Kapitalgesellschaft nachgeht. Auch jegliche Änderung der wirtschaftlichen Betätigung der Kapitalgesellschaft berührt ihre Unternehmensidentität nicht. Daher kann es bei einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf den Verlustabzug gemäß § 10a GewStG nicht auf das Merkmal der Unternehmensidentität ankommen, sondern nur darauf, ob die zivilrechtliche und wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft durch die Einbringung verloren geht (vgl. hierzu nur Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, Stand November 2019, § 24 Rn. 211 m. w. Nachw. zur Rspr. des BFH).

Überträgt eine Kapitalgesellschaft ihren Betrieb mit vortragsfähigen Fehlbeträgen auf eine Personengesellschaft gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG, geht ein Gewerbeverlust nicht auf die Personengesellschaft über, wenn die einbringende Gesellschaft wegen der Zurückhaltung von Wirtschaftsgütern neben der Verwaltung der mitunternehmerischen Beteiligung weiterhin wirtschaftlich tätig ist. Der Betriebseinbringung i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG steht nämlich nicht entgegen, wenn die Kapitalgesellschaft nur quantitativ wesentliche, andere funktional unwesentliche oder neutrale Wirtschaftsgüter ihres Unternehmens von der Einbringung ausschließt. Da hier die Kapitalgesellschaft unbeschadet der steuerlichen Betriebsübertragung die Identität ihres gewerblichen Unternehmens fortführt und unter Wahrung ihrer zivilrechtlichen Existenz die Unternehmeridentität behält, stellt sich die Frage nach einem Übergang von Gewerbeverlusten nicht. Der Fehlbetrag verbleibt ungeschmälert bei der einbringenden Kapitalgesellschaft. 127

Da die Unternehmensidentität bei einer Gesellschaft i.S.v. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG unabhängig von allen Veränderungen ihrer wirtschaftlichen Betätigung ist, spielt für die durchgängige Verlustverwertung bei der Kapitalgesellschaft gewerbesteuerlich keine Rolle, ob das Unternehmen infolge der Betriebseinbringung in erheblichem Maß reduziert ist und der Verlust in einem Unternehmensbereich entstanden ist, der später im Verlustabzugsjahr gar nicht mehr vorhanden ist. 128

Bringt eine Kapitalgesellschaft hingegen alle Wirtschaftsgüter ihres mit Gewerbeverlusten verhafteten Betriebs in eine Personengesellschaft ein, sodass sie ausschließlich nur noch als Mitunternehmer der Personengesellschaft tätig wird, geht der vortragsfähige Fehlbetrag des übertragenen Betriebsvermögens mit der Sachgesamtheit „Betrieb“, die den Verlust verursacht hat, auf die Personengesellschaft über. Die Kapitalgesellschaft hat in diesem Fall nach der Einbringung ihres operativen Geschäfts in die Personengesellschaft keinen Gewerbebetrieb mehr. Für die Fortführung der Unternehmensidentität unter (oder: und der) Unternehmeridentität der einbringenden Kapitalgesellschaft reicht es nicht aus, dass die Kapitalgesellschaft nur zivilrechtlich nach der Einbringung weiterbesteht. Hinzukommen muss vielmehr, dass sie Inhaberin eines eigenen Unternehmens im gewerbesteuerlichen Sinne ist, was nicht der Fall ist, wenn die Kapitalgesellschaft bloß einen Mitunternehmeranteil hält. Dies ergibt sich auch aus einem Rückschluss aus § 9 Nr. 2 GewStG. Denn die Ausklammerung von Gewinnanteilen an einer inländischen Personengesellschaft dient nicht allein der Vermeidung der doppelten gewerbesteuerlichen Erfassung der Gewinne einer Personengesellschaft. Sie zeigt zudem, dass die diesen Gewinnanteilen zugrunde liegende gewerbesteuerliche Betätigung letztendlich keine Bedeutung hat. 129

Der übergegangene Gewerbeverlust kann folglich insoweit von den positiven Gewerbeerträgen der Übernehmerin abgezogen werden, als die Kapitalgesellschaft nur noch als Mitunternehmerin der aufnehmenden Personengesellschaft gewerblich tätig ist, gewerbesteuerlich Inhaberin des Unternehmens und Trägerin des Verlustabzugs bleibt und die Personengesellschaft den eingebrachten Betrieb der Kapitalgesellschaft im 130

Verlustabzugsjahr identitätswahrend fortführt (vgl. hierzu nur Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, Stand November 2019, § 24 Rn. 224/5 m. w. Nachw. zur Rspr. des BFH; ebenso Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 1. Auflage 2019, § 10a Rn. 90/91; Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand Oktober 2016, § 10a Rn. 41; Fuhrmann in Widmann/Mayer, UmwStG, Stand März 2017, § 24 Rn. 2185; Suchanek, FR 2012, 296; Ley, KÖSDI 2013, 18466 (18468); Suchanek, FR 2019, 645; Krauß, DB 2019, 2488; Kleinheisterkamp, Ubg 2020, 397; a. A. Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Auflage 2019, § 24 Rn. 165; Nitzschke in Brandis/Heuermann, UmwStG, Stand Januar 2018, § 24 Rn. 93; Kupfer/Göller/Leibner, Ubg 2014, 361 (368/9); Selder, HFR 2019, 700 ).

bb) Im Streitfall handelte es sich bei der von der Y in die Klägerin eingebrachten Betriebsstätte in X um die einzige gewerbliche Betätigung der Y in Deutschland. 131

Dies ist sowohl aus deren Bilanz zum ....2011 als auch aus dem Umstand zu ersehen, dass die Y in der Folgezeit, also nach der Einbringung ihrer Betriebsstätte in die Klägerin, nur noch gewerbliche Einkünfte aus ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin erzielt und erklärt hat. 132

Diesen einzigen Gewerbebetrieb hat die Y ausweislich des Einbringungsvertrages in seiner Gesamtheit zum ....2011 in die Klägerin eingebracht und hat sich im Anschluss hieran allein auf die Verwaltung ihrer Mitunternehmeranteile an der Klägerin beschränkt. Die gleichzeitige Verwaltung aller Anteile an der Komplementärgesellschaft der Klägerin, die weder am Vermögen noch an den Ergebnissen der Klägerin beteiligt ist, ist nach Ansicht des Senats zu vernachlässigen, da wirtschaftlich bedeutungslos. 133

Die Annahme, dass sich der Gewerbebetrieb der Y als Kapitalgesellschaft aufgrund dieses Einbringungsvorgangs nicht geändert hat, sondern es sich bei der Y weiterhin um die identische Kapitalgesellschaft und den identischen Gewerbebetrieb handelt, ist vor diesem Hintergrund dieser Feststellung unzutreffend. Die Y hat ihre einzige gewerbliche Betätigung in Deutschland in die Klägerin eingebracht und sich danach allein und ausschließlich auf das Halten ihrer hundertprozentigen Mitunternehmeranteile an der Klägerin beschränkt. 134

Für den erkennenden Senat ist bei dieser Sachverhaltskonstellation genau derjenige Ausnahmefall gegeben, für den der BFH in seiner Entscheidung vom 17.01.2019 offenlassen konnte, ob bei dieser Sachlage ausnahmsweise der Übergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft möglich ist. Angesichts des Umstands, dass in diesem Fall die Kapitalgesellschaft zwar zivilrechtlich weiterhin existent ist, jedoch nicht mehr Inhaber eines eigenen Unternehmens im gewerbsteuerlichen Sinne ist, erscheint es dem Senat nicht sachgerecht, in diesem Fall die Kapitalgesellschaft darauf zu verweisen, dass sie jedenfalls dem Grunde nach noch ihre Gewerbeverluste zur Geltung bringen könne und hierfür gegebenenfalls eine neue, anderweitige gewerbliche Betätigung aufnehmen müsse. 135

Für den Senat ist insoweit entscheidend, dass die Kapitalgesellschaft einen Gewerbebetrieb als Gesamtbild der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Zusammenhänge mit allen wesentlichen Merkmalen eines Gewerbebetriebs in Form der operativen Betätigung, dem Kunden- und Lieferantenkreis, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätte sowie der Zusammensetzung des Aktiv- und Passivvermögens auf eine Personengesellschaft übertragen hat und diese in sich geschlossene betriebsfunktionale Einheit trotz der Ausgliederung aus der Kapitalgesellschaft und der Eingliederung in die Personengesellschaft ihre betriebliche und unternehmerische Selbst- und Eigenständigkeit 136

bewahrt hat.

Zumindest in diesem Ausnahmefall, in dem die Kapitalgesellschaft keine weiteren eigenen betrieblichen Aktivitäten oder Tätigkeiten mehr entfaltet, sondern nur noch ihre Beteiligung an derjenigen Personengesellschaft verwaltet, an der sie sich durch Einbringung ihres Betriebes beteiligt hat, geht der erkennende Senat nicht mehr von einer fortbestehenden Unternehmensidentität der Kapitalgesellschaft aus, die einem Übergang des mit dem eingebrachten Betrieb verbundenen gewerbsteuerlichen Verlustvortrags von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft entgegenstehen würde. 137

Das Argument, dass nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG auf der Ebene der einbringenden Kapitalgesellschaft auch nach der Einbringung ihres operativen Geschäfts in eine Personengesellschaft ein unveränderter Gewerbebetrieb vorliege, dessen Gewerbeverluste weiterhin vorgetragen und zumindest dem Grunde nach mit positiven Gewerbeerträgen aus künftigen Tätigkeiten verrechnet werden könnten, trägt nämlich dann nicht mehr, wenn sich die Kapitalgesellschaft auf das Halten ihres Mitunternehmeranteils an der Personengesellschaft beschränkt, in die sie ihren vollständigen Betrieb eingebracht hat. Denn kann die Kapitalgesellschaft im Hinblick auf § 9 Nr. 2 GewStG keine Gewerbeerträge mehr erzielen, die gewerbsteuerlich berücksichtigungsfähig sind, so kann diese Kapitalgesellschaft nicht mehr mit derjenigen identisch sein, die vor dem Ausgliederungs- bzw. Einbringungsvorgang bestanden hat. 138

Unternehmensidentität besteht dann vielmehr allein in Gestalt des ausgegliederten vollständigen Betriebes und der Personengesellschaft, in der dieser ausgegliederte und eingebrachte Gewerbebetrieb fortgeführt wird. 139

Dieser Rechtsstandpunkt des Senats wird im Übrigen auch durch die Überlegungen von Wendt (FR 2019, 663) gestützt, der darauf hinweist, dass der BFH für den Fall der Aufgabe eines Teilbetriebs davon ausgeht, dass dann auch die anteiligen – auf diesen Teilbetrieb entfallenden – Verlustvorträge untergehen (vgl. Urteil vom 07.08.2008 IV R 86/05, BStBl. II 2012, 145). Dies berücksichtigend sei es aber auch konsequent, wenn im Falle des Übergangs eines Teilbetriebes im Wege der Ausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft auf eine hundertprozentige Tochterpersonengesellschaft auch die anteiligen Verlustvorträge mit übergehen (so Wendt, FR 2019, 663; ebenfalls Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 1. Auflage 2019, § 10a Rn. 92, Krauß, DB 2019, 2488 (2490) und Kleinheisterkamp, Ubg 2020, 397 (400)). Um wieviel konsequenter und berechtigter ist es aber dann, in dem Fall, in dem der vollständige Gewerbebetrieb, die gesamte gewerbliche Betätigung von der Kapitalgesellschaft in eine solche hundertprozentige Tochtergesellschaft eingebracht wird, davon auszugehen, dass die mit diesem Gewerbebetrieb verhafteten gewerbsteuerlichen Verlustvorträge von der Kapitalgesellschaft auf die Tochterpersonengesellschaft übergehen. 140

Letztlich ist der Standpunkt, wonach in Fällen wie dem vorliegenden der mit dem übertragenen Gewerbebetrieb verbundene gewerbliche Verlustvortrag nicht auf die den operativen Geschäftsbetrieb übernehmende Personengesellschaft übergehen soll, nur schwer mit dem Zweck der Gewerbesteuer und ihrem Objektsteuercharakter zu vereinbaren (so Krauß, DB 2019, 2488 (2490)). Denn soll mit der Gewerbesteuer die objektivierte Ertragskraft eines Gewerbebetriebs zur Besteuerung herangezogen werden (vgl. dazu nur Glanegger in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Auflage 2021, § 1 Rn. 14), ist es nur folgerichtig, wenn dann auch Berücksichtigung findet, dass die objektive Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebes, der zur Besteuerung herangezogen werden soll, von der Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangen ist. 141

cc) Soweit der Beklagte demgegenüber die Auffassung vertritt, im Streitfall sei nur ein Teilbetrieb übertragen worden und bei der Y ein restlicher Betriebsteil verblieben, da die Y über die Klägerin mittelbar weiterhin an der inländischen Betriebsstätte beteiligt sei, sodass der im Fachschrifttum angesprochene Ausnahmefall gerade nicht vorliege, so erachtet der Senat diese Rechtsauffassung für nicht zutreffend. 142

Bei der Beteiligung der Y an der Klägerin handelt es sich vielmehr gerade nicht um einen Teilbetrieb im Sinne des ertragsteuerlichen Teilbetriebsbegriffs. Denn um einen Teilbetrieb handelt es sich bei einem mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, organisch geschlossenem Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist (vgl. hierzu nur Schmidt/Wacker, EStG, 40. Auflage 2021, § 16 Rn. 115 ff., 118, m. w. Nachw. zur Rspr. des BFH). Dies setzt jedoch bereits begrifflich voraus, dass nach Übertragung des betreffenden organisch geschlossenen Teils des Gesamtbetriebs noch etwas zurückbleibt, das als restlicher Teil des Gesamtbetriebs angesehen werden kann. Nach Einbringung der Betriebsstätte der Y in die Klägerin ist jedoch im Betriebsvermögen der Y kein restlicher Teil eines vormaligen Gesamtbetriebs verblieben, vielmehr hat die Y mit der Einbringung ihrer Betriebsstätte in die Klägerin nicht nur ihren gesamten Gewerbebetrieb übertragen, sondern auch ihre gesamte gewerbliche Betätigung beendet. Die Verwaltung ihres Mitunternehmeranteils an der Klägerin erfüllt hingegen nicht die Voraussetzungen für einen zurückbehaltenen restlichen Teilbetrieb eines vormaligen Gesamtbetriebs. 143

dd) Auch der Umstand, dass die Y auch nach der Einbringung ihrer Betriebsstätte in die Klägerin – vermutlich – noch ausländische – gewerbliche – Aktivitäten entfaltet – deren Gegenstand und Umfang dem Senat allerdings nicht bekannt sind –, führt zu keinem abweichenden Ergebnis. 144

Denn für diese ausländischen Betätigungen der in A/Delaware (USA) ansässigen Y besteht kein inländischer gewerbsteuerlicher Anknüpfungspunkt. Die aus diesen Betätigungen erzielten positiven Gewerbeerträge können auch nicht – schon nicht dem Grunde nach – mit den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlusten verrechnet werden. Sie sind vielmehr für die gewerbsteuerliche Bewertung des Streitfalls unbeachtlich. Ausländische Aktivitäten in Gestalt unmittelbarer gewerblicher Betätigungen, Tochterunternehmen oder Betriebsstätten haben allenfalls für die Beurteilung eines inländischen Unternehmens Bedeutung. Nur bei diesem könnten die ausländischen gewerblichen Betätigungen dazu führen, dass die Übertragung eines inländischen Teilbetriebs eben nicht nur eine zivilrechtliche „Hülle“ zurücklässt, sondern einen fortbestehenden – restlichen – Gewerbebetrieb mit unterschiedlichen ausländischen gewerblichen Betätigungen, deren Ergebnisse hinsichtlich ihrer gewerbsteuerlichen Erfassung natürlich unter dem Vorbehalt entsprechender Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen stehen. Nur in diesem Falle verbleibt auf der Ebene der Kapitalgesellschaft eine gewerbliche Betätigung, deren Ergebnisse – jedenfalls dem Grunde nach – mit den bei der Kapitalgesellschaft verbliebenen gewerblichen Verlustvorträgen verrechnet werden können. 145

3. Auch die für einen Verlustabzug nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmeridentität ist im Streitfall gegeben. Bringt eine Kapitalgesellschaft ihren Betrieb oder einen Teilbetrieb in eine Personengesellschaft ein, so ist in Höhe ihrer Beteiligung an der aufnehmenden Personengesellschaft die Unternehmeridentität gewahrt (vgl. hierzu nur Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 1. Auflage 2019, § 10a Rn. 129 und Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand Oktober 2016, § 10a Rn. 66, beide m. w. Nachw. zur Rspr. des BFH). 146

Da die Y zu 100 % als Kommanditistin an der Klägerin beteiligt ist und darüber hinaus auch sämtliche Geschäftsanteile an deren Komplementär GmbH hält, ist diese Voraussetzung im Streitfall unproblematisch gegeben. Denn die Y war sowohl vor der Ausgliederung und Einbringung ihrer Betriebsstätte in die Klägerin als auch danach alleinige Unternehmerin bzw. Mitunternehmerin dieses Betriebes. Trägerin des übertragenen Betriebes und des mit diesem verbundenen Verlustabzugs war somit vor und nach der Ausgliederung und Einbringung in die Klägerin die Y.

III. Angesichts des Umstands, dass die Klägerin bereits mit ihrem Hauptantrag durchgedrungen ist, braucht der Senat über den hilfsweise gestellten Antrag auf eine abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitswege nicht zu befinden. 148

IV. Der angefochtenen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 wird dahingehend geändert (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO), dass der für die Y zum 31.12.2010 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlustr i.H.v. 1.481.837 € aufgrund seines Übergangs auf die Klägerin bei dieser nunmehr Berücksichtigung findet, sodass der Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb i.H.v. 453.279 € auf 0 € herabzusetzen ist und dementsprechend der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird. 149

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 150

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 151

VII. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 152