

FG Düsseldorf: Nichtanwendung der Konzernklausel bei Übertragung von Kommanditanteilen

Aktuell: BFH-Urteil vom 12.11.2020, IV R 29/18

Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass bei der Abspaltung von Vermögen einer Kapitalgesellschaft inklusive eines Mitunternehmeranteils und dessen Übertragung auf eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge der Mitunternehmerschaft mangels Unternehmeridentität insoweit untergehen, als diese der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden. Auch eine Verlusterhaltung nach § 10a S. 10 GewStG i. V. mit § 8c KStG hat der BFH abgelehnt, weil diese Vorschrift nicht die Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft, sondern allein den Gesellschafterwechsel auf Ebene einer Körperschaft erfasst, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

BFH, Urteil vom 12.11.2020 (IV R 29/18, siehe [Deloitte Tax-News](#))

FG Düsseldorf (Vorinstanz):

Die Konzernklausel des § 8c KStG findet auf den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag einer Mitunternehmerschaft bei einer unmittelbaren Übertragung von Kommanditanteilen innerhalb eines Konzerns keine Anwendung. Die Möglichkeit der konzerninternen unmittelbaren Übertragung von Kommanditanteilen bei gleichzeitigem Erhalt von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen ist insofern ausgeschlossen.

Sachverhalt

An der Klägerin, einer Kommanditgesellschaft, waren als Kommanditistin zunächst die A-GmbH und als Komplementärin die B-GmbH beteiligt. Die A-GmbH spaltete einen Teil ihres Vermögens mit Wirkung zum 02.01.2014 ab und übertrug ihn gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile auf die C-GmbH. Zu den übertragenen Vermögenswerten gehörte u.a. der Kommanditanteil an der Klägerin. Für die Klägerin wurde ein vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2013 gesondert festgestellt, welcher vollständig auf die A-GmbH entfiel.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der nicht verbrauchte vortragsfähige Gewerbeverlust infolge des Gesellschafterwechsels untergegangen war.

Entscheidung

Das Finanzamt habe zu Recht die Feststellung eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrages abgelehnt.

Wegfall der Unternehmeridentität

Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG ist bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften neben der – im Streitfall unstrittig vorliegenden – Unternehmensidentität auch die Unternehmeridentität (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2017).

Bei Gesellschafterwechseln in Mitunternehmerschaften geht diese Unternehmeridentität verloren und damit der auf den Mitunternehmer entfallende vortragsfähige Gewerbeverlust unter (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.1993). Dies gelte 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 sei als Ausscheiden der A-GmbH und Eintritt der C-GmbH als neuer Gesellschafterin zu sehen und somit als Verlust der Unternehmeridentität.

Der abweichenden Auffassung, wonach aufgrund des Eintritts der übernehmenden Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft gem. §§ 4 Abs. 2, 12 Abs. 3 UmwStG auch die Unternehmeridentität erfasst sei, folgt das FG nicht. Es handele sich hierbei um eine Sonderrechtsnachfolge, die nichts an dem Verlust der Unternehmeridentität nach allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätzen ändere.

Keine Anwendung der Konzernklausel

Nach § 10a S. 10 HS 1 GewStG sind die Regelungen des Verlustabzugs bei Körperschaften nach § 8c KStG auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste entsprechend anzuwenden. Dies gilt gemäß § 10a S. 10 HS 2 GewStG auch für den Verlustvortrag einer Mitunternehmerschaft, wenn dieser unmittelbar einer Körperschaft zuzurechnen ist oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Diese Regelungen betreffen gemäß § 8c Abs. 1 S. 1 KStG jedoch nur den Erwerb von Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechten an Körperschaften, nicht die Übertragung von Kommanditanteilen. Ein Erwerb von Mitunternehmeranteilen unterliege daher nach wie vor nur den allgemeinen Regeln. Insbesondere setze der Verlustvortrag insofern die Wahrung der Unternehmeridentität voraus.

Im Streitfall habe daher kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. des § 8c KStG stattgefunden, da die A-GmbH einen Kommanditanteil auf eine andere Körperschaft übertragen hat. Die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG, die dazu führt, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust bei Übertragungen innerhalb eines Konzerns trotz eines an sich schädlichen Erwerbs erhalten bleibt, finde folglich keine Anwendung. Denn die gemäß § 10a S. 10 GewStG angeordnete entsprechende Anwendung des § 8c KStG betreffe nur die Rechtsfolge, während die Prüfung der Tatbestandsmerkmale weiterhin auf Ebene der Körperschaft erfolgen müsse. Die Anwendung der Konzernklausel bedinge insofern einen schädlichen Beteiligungserwerb an einer Körperschaft. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber durch die Einführung von § 10a S. 10 GewStG den vortragsfähigen Gewerbeverlust im Falle konzerninterner Umstrukturierungen auch bei der Übertragung von Kommanditanteilen erhalten wollte, fehlen nach Ansicht des FG.

Verfassungsmäßigkeit der ungleichen Behandlung des Gewerbeverlusts bei Personen- und Kapitalgesellschaften

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Gewerbeverlusts bei Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sei auch verfassungsmäßig nicht zu beanstanden. Art. 3 Abs. 1 GG zwingt nicht zu einer rechtsformunabhängigen Besteuerung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017).

Betroffene Normen

§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG, § 10a S. 10 GewStG

Streitjahr 2014

Anmerkung

Auch aus der Einführung des § 8d KStG mit Wirkung zum 1.1.2016 resultiert keine Erleichterung für Personengesellschaften. Denn § 10a S. 10 GewStG schließt die Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrages bei unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung einer Körperschaft an einer Personengesellschaft aus.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.11.2020, IV R 29/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 09.07.2018, [2 K 2170/16 F](#)

Weitere Fundstellen

BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, BStBl II 2018, S. 1082, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 04.05.2017, IV R 2/14, BStBl II 2017, S. 1138, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 03.05.1993, GrS 3/92, BStBl II 1993, S. 616

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.