

Urteil vom 10. Juni 2026, IV R 14/24

Zum Wegfall des Verlustabzugs gemäß § 10a GewStG infolge des Todes eines Mitunternehmers

ECLI:DE:BFH:2026:U.100626.IVR14.24.0

BFH IV. Senat

GewStG § 10a S 10 Halbs 1, KStG § 8c Abs 1, KStG § 8d, GG Art 3 Abs 1, GewStG § 10a S 10 Halbs 2, GewStG VZ 2019 , KStG VZ 2019

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. Juli 2024, Az: 9 K 309/21

Leitsätze

1. Scheidet ein Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft aus, geht dessen Anteil am Gewerbeverlust unter. Ein den Mitunternehmeranteil übernehmender Rechtsnachfolger kann diesen Verlustanteil mangels Unternehmeridentität nicht nutzen. Dies gilt auch dann, wenn der Mitunternehmer verstirbt und sein Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf seine Erben übergeht (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Über einen entsprechenden Wegfall eines Verlustanteils infolge des Ausscheidens des Mitunternehmers ist im Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes zu entscheiden, wenn sich im maßgeblichen Erhebungszeitraum kein positiver Gewerbeertrag ergibt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 04.07.2024 - 9 K 309/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG. Gegenstand ihrer Geschäftstätigkeit ist das Halten und Verwalten von Beteiligungen sowie die Betriebsverpachtung an ... Bis zum xx.xx.2019 waren A als Komplementärin (mit einem Anteil von 180.000 €) sowie B (mit einem Anteil von 90.000 €) und C (mit einem Anteil von 30.000 €) als Kommanditisten an der Klägerin (Gesamtkapital 300.000 €) beteiligt. Nach dem Tod von B am xx.xx.2019 gingen dessen Anteile in Höhe von 30.000 € auf C (Ehefrau) und in Höhe von 60.000 € auf A (Tochter) über.
- 2 Im Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2018 (Verlustfeststellungsbescheid) vom 08.04.2020 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der auch im Jahr 2019 (Streitjahr) geltenden Fassung (GewStG) für die Klägerin auf 58.616 € fest.
- 3 In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen Gewerbeverlust in Höhe von 388.653 €. Mit Bescheid vom 16.06.2021 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag für 2019 zwar erklärungsgemäß --ausgehend von einem Gewerbeertrag von ./ 388.653 €-- mit 0 € fest. Den zugleich festgestellten verbleibenden vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2019 nach § 10a GewStG in Höhe von 362.283 € berechnete es jedoch ohne Berücksichtigung des anteilig auf B entfallenden Gewerbeverlustes in Höhe von 84.986 € (Verlustanteil 2019: 67.402 € + Verlustanteil auf den 31.12.2018: 30 % von 58.616 € = 17.584,80 €). Aus dem Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2019 ergibt sich folgende Berechnung:

Zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellter Gewerbeverlust:	58.616 €
Vortragsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums:	388.653 €
Wegfallende Gewerbeverluste von Mitunternehmern, die im laufenden Erhebungszeitraum ausgeschieden sind:	- 84.986 €
Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum Schluss des laufenden Erhebungszeitraums:	362.283 €

- 4 Hiergegen richtete sich der Einspruch der Klägerin, der ohne Erfolg blieb (Einspruchsentscheidung vom 26.11.2021). Die nachfolgende Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 04.07.2021 - 9 K 309/21 als unbegründet ab.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts in Gestalt von § 10a GewStG bzw. § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c bzw. § 8d des Körperschaftsteuergesetzes (KStG).
- 6 Das FG habe § 10a GewStG unzutreffend angewendet. Dieser sei für Mitunternehmerschaften dahin auszulegen, dass im Falle des Übergangs eines Mitunternehmeranteils im Erbwege der gewerbsteuerliche Verlustvortrag erhalten bleibe. Beim Übergang der unternehmerischen Beteiligung im Wege einer unentgeltlichen Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall sei die Unternehmeridentität weiterhin gegeben. Die Stellung des Rechtsvorgängers sei in diesem Fall dem Rechtsnachfolger in vollem Umfang zuzurechnen. Dieser sei für die Zwecke des § 10a GewStG als identischer Unternehmer anzusehen. § 10a GewStG sei entsprechend teleologisch zu reduzieren, da ansonsten realisierte Verluste wegfielen, obwohl sie nicht hätten verrechnet werden können. Dies sei nur akzeptabel, wenn der Gesellschafterwechsel auf einer aktiven Entscheidung der Gesellschaft oder der dahinterstehenden Gesellschafter beruhe. Zu berücksichtigen sei ferner, dass die durch die Verluste geschwächte Gesellschaft durch die Gewbesteuer belastet werde. Da es in diesen Fällen regelmäßig an der Anrechenbarkeit der Gewbesteuer auf die Einkommensteuer fehle, entstehe eine Definitivbelastung, die sachlich nicht gerechtfertigt sei. Darüber hinaus sei es mit dem Sinn der gesetzlichen Regelungen unvereinbar, wenn sich die durch einen Erbfall eintretende Gesamtrechtsnachfolge auf einzelne Bereiche der steuerlichen Stellung des Erblassers nicht erstrecke.
- 7 Auch bestehe eine Ungleichbehandlung im Vergleich zur Rechtsnachfolge im Todesfall bei Körperschaften. Da § 10a GewStG nahezu vollständig auf §§ 8c und 8d KStG verweise, sei klar ersichtlich, dass eine solche Ungleichbehandlung nicht beabsichtigt sei. Dies sei bei der Gesetzesauslegung zu beachten. Im Falle einer Nichtberücksichtigung der Verlustvorträge ergebe sich eine gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) verstoßende Ungleichbehandlung. Darüber hinaus beruhe das FG-Urteil auf einer unzutreffenden Auslegung des § 10a Satz 10 (jetzt Satz 10 und 11) GewStG. Der Verweis in dieser Norm sei sowohl auf die Stille-Reserven-Klausel des § 8c KStG als auch auf die Regelung des § 8d KStG --gegebenenfalls analog-- anzuwenden.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des Niedersächsischen FG vom 04.07.2024 - 9 K 309/21 und die Einspruchsentscheidung vom 26.11.2021 aufzuheben und den Bescheid vom 16.06.2021 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2019 dahin zu ändern, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 447.269 € festgestellt wird,

hilfsweise,

das Urteil des Niedersächsischen FG vom 04.07.2024 - 9 K 309/21 und die Einspruchsentscheidung vom 26.11.2021 aufzuheben und den Bescheid vom 16.06.2021 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2019 dahin zu ändern, dass der bisher B zugeordnete gewerbsteuerliche Verlustvortrag nunmehr seinen Erbinnen C und A als fortführungsgebundener Verlustvortrag zugerechnet wird und die Feststellungen entsprechend angepasst werden.
- 9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das FG habe rechtsfehlerfrei entschieden, dass sowohl der auf den 31.12.2018 festgestellte anteilige Verlustvortrag als auch der unterjährig bis zum Tod des Gesellschafters B entstandene Fehlbetrag untergegangen sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist unbegründet. Sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12** Das FG hat die Klage, die sich allein gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2019 richtet, zutreffend als unbegründet abgewiesen. Dabei ist es --wenn auch ohne nähere Erläuterung-- zu Recht davon ausgegangen, dass die Klage nicht bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen abzuweisen war. Denn über den Wegfall des auf den verstorbenen B entfallenden Gewerbeverlustes war in dem Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2019 vom 16.06.2021 zu entscheiden (hierzu unter 1.). Das FG hat darüber hinaus zutreffend erkannt, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2019 im Verlustfeststellungsbescheid vom 16.06.2021 der Höhe nach richtig festgestellt ist, weil der auf den verstorbenen B entfallende Gewerbeverlust in Höhe von insgesamt 84.986 € bei der Ermittlung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2019 nicht zu berücksichtigen war (hierzu unter 2.). Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch (hierzu unter 3. bis 5.).
- 13** 1. Gegenstand des Klage- und des Revisionsverfahrens ist --wie die Auslegung der Klageschrift ergibt-- allein der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2019 vom 16.06.2021. In diesem Bescheid war über den Wegfall des anteilig auf den verstorbenen B entfallenden Gewerbeverlustes zu entscheiden. Die Tatsache, dass die Klägerin mit ihrer Klage nicht (auch) den Gewerbesteuermessbescheid 2019 angegriffen hat, steht daher der von ihr erstrebten Erhöhung des im Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2019 vom 16.06.2021 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustes nicht entgegen.
- 14** a) Gemäß § 10a Satz 6 GewStG ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge gesondert festzustellen. Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags gemäß § 10a Satz 1 und 2 GewStG zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge (§ 10a Satz 7 GewStG).
- 15** b) Bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes sind die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Mit dieser Regelung wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Gewerbesteuermessbescheid erreicht, da dieser im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid behandelt wird. Somit sind im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht mehr eigenständig zu ermitteln. Wegen der Bindungswirkung muss der Steuerpflichtige, der eine höhere Verlustfeststellung erreichen will, grundsätzlich den Gewerbesteuermessbescheid anfechten, und zwar auch dann, wenn der Messbetrag auf Null festgesetzt ist (vgl. hierzu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 17, m.w.N.).
- 16** Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind der "Gewerbeertrag" im Sinne des § 6 GewStG und der abziehbare Fehlbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG, mithin solche Berechnungsgrundlagen, die sich auf die Höhe der Messbetragsfestsetzung auswirken (vgl. BFH-Urteile vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 30; vom 11.01.2024 - IV R 25/21, Rz 20). Dies gilt auch im Fall einer geänderten rechtlichen Zurechnung des vortragsfähigen Fehlbetrags (BFH-Urteil vom 28.02.2001 - I R 77/00, BFH/NV 2001, 1293, unter II.1.b).
- 17** Der abziehbare Fehlbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG ist der Teil des vortragsfähigen Fehlbetrags des Vorjahres, der tatsächlich vom maßgebenden positiven Gewerbeertrag des Erhebungszeitraums abgezogen wird. § 10a Satz 1 GewStG sieht dementsprechend die "Kürzung" des maßgebenden Gewerbeertrags um nicht verbrauchte Fehlbeträge der Vorjahre vor. Ergibt sich im Erhebungszeitraum kein positiver Gewerbeertrag, kann kein vorgetragener Fehlbetrag abgezogen beziehungsweise kein Gewerbeertrag gekürzt werden. Ein abziehbarer Fehlbetrag ist in diesem Fall nicht zu ermitteln. Im entsprechenden Gewerbesteuermessbescheid wird somit lediglich der negative Gewerbeertrag des Erhebungszeitraums mit Bindungswirkung ausgewiesen. Dies hat zur Folge, dass über einen (etwaigen) anteiligen Verlustwegfall wegen eines Mitunternehmerwechsels im Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12. des entsprechenden Erhebungszeitraums zu entscheiden ist. Ausgangspunkt ist dabei der im Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums mit bindender Wirkung ermittelte negative Gewerbeertrag sowie ein (etwaiger) mit bindender Wirkung im Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12. des Vorjahres festgestellter vortragsfähiger Verlust. Anders wäre dies, wenn sich im Erhebungszeitraum ein positiver Gewerbeertrag ergäbe. In diesem Fall wäre der auf den 31.12. des Vorjahres festgestellte Verlustvortrag mit dem

positiven Gewerbeertrag des Erhebungszeitraums zu verrechnen, das heißt, der positive Gewerbeertrag wäre entsprechend zu kürzen (zur Berücksichtigung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG vgl. BFH-Urteil vom 25.09.2025 - IV R 31/23, BFHE 289, 191, BStBl II 2026, 68, Rz 60). Der abziehbare Fehlbetrag wäre im Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums mit bindender Wirkung auszuweisen. Ein mit einem Mitunternehmerwechsel im Erhebungszeitraum verbundener anteiliger Wegfall des auf den 31.12. des Vorjahres festgestellten Verlustes hätte dementsprechend Einfluss auf den im Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums zu ermittelnden Gewerbeertrag und den abziehbaren Fehlbetrag, so dass in diesem Fall ein Streit über den anteiligen Verlustwegfall infolge des Ausscheidens eines Mitunternehmers in einem gegen den Gewerbesteuermessbescheid gerichteten Einspruchs- beziehungsweise Klageverfahren auszutragen wäre. Soweit sich aus dem Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18 (BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722) etwas anderes ergeben sollte, hält der Senat hieran nicht mehr fest.

- 18** c) Hiervon ausgehend war über den anteiligen Verlustwegfall infolge des Todes des B im Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2019 zu entscheiden, da sich im Streitjahr ein negativer Gewerbeertrag ergeben hat.
- 19** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2019 im Verlustfeststellungsbescheid vom 16.06.2021 zutreffend in Höhe von 362.283 € festgestellt ist. Er war unter Berücksichtigung des im Gewerbesteuermessbescheid 2019 festgestellten negativen Gewerbeertrags von 388.653 €, des Verlustvortrags auf den 31.12.2018 in Höhe von 58.616 € sowie der durch den Tod des B wegfallenden Verlustanteile in Höhe von insgesamt 84.986 € zu ermitteln (vgl. auch BFH Urteil vom 16.06.2011 - IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 17 ff.). Weder der auf den 31.12.2018 festgestellte anteilige Verlustvortrag des B in Höhe von 17.584,80 € noch der unterjährig bis zum Todestag entstandene, auf B entfallende Fehlbetrag in Höhe von 67.402,01 € ist auf dessen Erben übergegangen.
- 20** a) Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs nach § 10a GewStG setzt neben Unternehmensidentität auch Unternehmeridentität voraus. Letzteres bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, Rz 14; vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 13, m.w.N.).
- 21** Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, die unternehmerisches Risiko tragen und unternehmerische Initiative ausüben können, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen sie auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur --strukturell gleich einem Einzelunternehmer-- in eigener Person gewerbliche Einkünfte, sondern sind auch gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a und b und C.III.9.; vgl. auch § 10a Satz 4 GewStG). Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit er anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 14; vom 01.02.2024 - IV R 26/21, BFHE 283, 374, BStBl II 2025, 51, Rz 27). Unerheblich hierfür ist, ob das Ausscheiden auf einem Austritt des Gesellschafters mit der Folge der Anwachsung (§ 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- a.F.; vgl. §§ 712, 712a BGB n.F.) oder auf einer Anteilsübertragung beruht, ob der bisherige Gesellschafter auf der Grundlage eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts aus der Gesellschaft ausscheidet oder ob der Anteil --wie beispielsweise bei vorweggenommener Erbfolge oder im Erbfall-- unentgeltlich übergeht (vgl. BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 59/07, Rz 10, m.w.N.).
- 22** b) Hiervon ausgehend hat der durch den Tod des B veranlasste Gesellschafterwechsel zum Wegfall des anteilig auf diesen entfallenden Gewerbeverlustes in Höhe von insgesamt 84.986 € geführt. Es fehlt an der für eine Verlustfortführung erforderlichen Unternehmeridentität.
- 23** 3. Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 24** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist § 10a GewStG nicht teleologisch dahin zu reduzieren, dass die Regelung in den Fällen eines unentgeltlichen Übergangs des Mitunternehmeranteils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall keine Anwendung findet. Es fehlt an einer verdeckten Regelungslücke.
- 25** aa) Die teleologische Reduktion setzt eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Sie zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit

gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie kommt nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Es bedarf demnach einer verdeckten Regelungslücke (z.B. BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 11/20, BFHE 279, 531, BStBl II 2023, 830, Rz 29).

- 26** bb) Maßgeblich für den Verlustabzug gemäß § 10a GewStG ist unter anderem, dass der Gewerbetreibende den Verlust in eigener Person erlitten hat. Bei Personengesellschaften erfolgt die Verlustverrechnung mitunternehmerbezogen, denn Träger des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs ist der Mitunternehmer. Die zunächst von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung hat der Gesetzgeber mit den Regelungen in § 10a Satz 4 und 5 GewStG (eingefügt durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878) bestätigt (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233, Rz 27, m.w.N.; vgl. auch Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 10a Rz 120). Folge der mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung ist, dass beim Ausscheiden eines Mitunternehmers der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verlorengeht, soweit der Fehlbetrag anteilig auf den ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24.04.2014 - IV R 34/10, BFHE 245, 253, BStBl II 2017, 233, Rz 28; vom 01.02.2024 - IV R 26/21, BFHE 283, 374, BStBl II 2025, 51, Rz 27).
- 27** cc) Dass die Anwendung der Grundsätze zur mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung im Fall eines durch den Tod des Mitunternehmers veranlassten unentgeltlichen Übergangs des Mitunternehmeranteils --entgegen der ständigen Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteil vom 03.02.2010 - IV R 59/07, Rz 10, m.w.N.; vgl. auch Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 10a Rz 109, m.w.N.)-- zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, kann der Senat nicht erkennen. Denn auch hier kommt es zu einem Wechsel in der Person des Unternehmers. Weder der Umstand, dass die Erben als Gesamtrechtsnachfolger unentgeltlich in die Mitunternehmerstellung des verstorbenen Mitunternehmers einrücken, noch die Tatsache, dass die Gesamtrechtsnachfolge ihre Ursache in einem unfreiwilligen Ereignis hat, ändert etwas daran, dass derjenige, der den Verlust erlitten hat (Erblasser) nicht identisch ist mit den Personen, die den Verlust bei einer Fortschreibung und Zurechnung künftig in Anspruch nehmen könnten (Erben). Somit ist auch in diesem Fall der Untergang der Fehlbeträge vom Normzweck des § 10a GewStG gedeckt.
- 28** dd) Vor diesem Hintergrund kann auch der Einwand der Klägerin, der Untergang der Fehlbeträge sei nur akzeptabel, wenn dieser Folge einer aktiven Entscheidung der Gesellschaft beziehungsweise der Gesellschafter sei, da ansonsten allein durch den Erbfall eine ungerechtfertigte zusätzliche steuerliche Belastung eintrete, kein anderes Ergebnis begründen. Dies gilt auch in Anbetracht der Tatsache, dass aktive Entscheidungen der Gesellschaft beziehungsweise der Gesellschafter ebenfalls durch zwingende (wirtschaftliche) Gründe veranlasst und damit letztlich unfreiwillig sein können.
- 29** b) Der Verweis der Klägerin auf die Ungleichbehandlung im Vergleich zu den Fällen der Rechtsnachfolge bei Körperschaften rechtfertigt ebenfalls keine andere Gesetzesauslegung.
- 30** Zwar trifft es zu, dass bei Personengesellschaften die Unternehmeridentität von der Identität der Gesellschafter abhängt, während bei einer Kapitalgesellschaft die Unternehmeridentität gewahrt ist, wenn sie trotz eines Umwandlungsvorgangs ihre rechtliche Identität bewahrt hat (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2024 - IV R 26/21, BFHE 283, 374, BStBl II 2025, 51, Rz 27). Letzteres ist indes dem Umstand geschuldet, dass die Kapitalgesellschaft --anders als die Personengesellschaft-- selbst Trägerin des Gewerbebetriebs sowie des Rechts auf Verlustabzug ist. Hieran zeigt sich, dass Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften auch in Bezug auf die Verlustnutzung gemäß § 10a GewStG wegen der Verschiedenheit der Rechtsformen steuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden, ohne dass darin eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Ungleichbehandlung zu sehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 36).
- 31** c) Auch der Verweis der Klägerin auf das BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15 (BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527) kann kein anderes Ergebnis begründen. Die Entscheidung betrifft die Zuordnung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a EStG bei einer unentgeltlichen Übertragung des Kommanditanteils und damit eine mit dem Streitfall nicht vergleichbare Fragestellung. Dies zeigt sich unter anderem darin, dass der Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG eine "streng beteiligungsbezogene Betrachtungsweise" zugrunde liegt, das heißt die Verlustverrechnung allein mit einem Gewinn aus der nämlichen Beteiligung, bei der auch die Verluste angefallen sind, gestattet ist (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 27). Sie ist damit an die Kommanditbeteiligung geknüpft, während § 10a GewStG --wie dargestellt-- voraussetzt, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Entscheidend ist danach, ob der jeweilige Mitunternehmer sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als

auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber war (BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 59/07, Rz 9).

- 32** 4. Das FG hat --entgegen der Ansicht der Klägerin-- auch zutreffend angenommen, dass § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG (sogenannte Konzernklausel) bzw. § 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG (sogenannte Stille-Reserven-Klausel) weder aufgrund des Verweises in § 10a Satz 10 GewStG noch analog anwendbar sind.
- 33** a) Nach § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG ist § 8c KStG auf die Fehlbeträge entsprechend anzuwenden. Dies gilt nach § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser einer Körperschaft unmittelbar zuzurechnen ist (Nr. 1) oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist (Nr. 2).
- 34** aa) § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG ist allerdings nicht rechtsformneutral ausgestaltet. Er gilt nur für Fehlbeträge von Körperschaften, nicht für Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften. Die sogenannte Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG findet folglich keine Anwendung auf die Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft (im Einzelnen hierzu BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 24 ff.). Gleiches gilt für die sogenannte Stille-Reserven-Klausel in § 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG.
- 35** bb) Auch aus dem Verweis auf § 8c KStG in § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG kann eine Übertragung des Fehlbetrags im Streitfall nicht hergeleitet werden, denn diese Vorschrift betrifft allein den Gesellschafterwechsel auf Ebene einer Körperschaft, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 32). Ein solcher Fall liegt indes nicht vor.
- 36** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin scheidet auch die analoge Anwendung der Regelungen in § 8c Abs. 1 Satz 4 ff. KStG auf die Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft aus (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 33 ff., zur sogenannten Konzernklausel).
- 37** aa) Eine für eine Analogie erforderliche, erkennbar planwidrige Regelungslücke liegt nur vor, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Hiervon zu unterscheiden ist der sogenannte rechtspolitische Fehler, der gegeben ist, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber doch nicht --gemessen an der dem Gesetz immanenten Teleologie-- als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (z.B. BFH-Urteile vom 17.11.2020 - VIII R 20/18, BFHE 271, 233, BStBl II 2021, 378; vom 26.08.2021 - V R 11/20, BFHE 273, 415, BStBl II 2022, 202).
- 38** bb) Eine solche planwidrige Gesetzeslücke kann der Senat nicht erkennen.
- 39** aaa) Dies gilt für die sogenannte Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG (vormals § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG a.F.), mit der der Gesetzgeber lediglich den Verlustabzug bei Körperschaften im Fall konzerninterner Umstrukturierungen erhalten wollte (BTDrucks 17/15, S. 1, 19; vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 34).
- 40** bbb) Entsprechendes gilt für die sogenannte Stille-Reserven-Klausel in § 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG (vormals § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG a.F.). Diese "Verschonungsregelung" zielt darauf, dass im Umfang der stillen Reserven des im Inland steuerpflichtigen Betriebsvermögens der Körperschaft die nicht genutzten Verluste erhalten bleiben (vgl. z.B. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 231). Der Verlustvortrag soll "verschont" werden, soweit in Höhe der stillen Reserven kein zusätzliches Verlustverrechnungspotential übergeht (vgl. BTDrucks 17/15, S. 19). Demnach findet die Verschonungsregelung erst dann Anwendung, wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt und der Verlust --auch nach Prüfung der Konzernklausel-- grundsätzlich nicht mehr abziehbar wäre (z.B. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 235). Dies zeigt auch in Bezug auf die sogenannte Stille-Reserven-Klausel, dass der Gesetzgeber lediglich eine Regelung zum Verlustabzug bei Körperschaften treffen wollte. Daher widerspräche das von der Klägerin präferierte Normverständnis (auch insoweit) der gesetzlich gewollten Beschränkung der Regelung auf den Verlustabzug bei Körperschaften.
- 41** ccc) Mit Blick auf die bestehenden Unterschiede zwischen Körperschaften und Mitunternehmerschaften kann auch der Gleichheitssatz keine rechtsformunabhängige Besteuerung begründen (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 36).
- 42** 5. Der Klägerin steht auch kein Anspruch auf Feststellung eines verbleibenden fortführungsgebundenen

Verlustvortrags gemäß § 8d KStG zu. Das FG hat den Hilfsantrag der Klägerin zutreffend als unbegründet angesehen. Auch § 8d KStG ist weder gemäß § 10a Satz 10 (jetzt Satz 10 und 11) GewStG noch analog auf den Streitfall anwendbar.

- 43** a) Mit der Einführung von § 8d KStG hat der Gesetzgeber die steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften neu ausgerichtet. Die Neuausrichtung zielte darauf, dass nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels weiterhin genutzt werden können, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und wenn eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist (BTDrucks 18/9986, S. 1). Damit eröffnet § 8d KStG einer Körperschaft nunmehr die Möglichkeit, die Verluste unabhängig von einem schädlichen Anteilseignerwechsel nutzen zu können, solange sie den (näher bestimmten) Geschäftsbetrieb fortführt (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 28). Demnach ist § 8d KStG --wie das FG zutreffend erkannt hat-- als Ausnahmeregelung zu § 8c KStG konzipiert. Der persönliche Geltungsbereich des § 8d KStG ist folglich mit dem des § 8c KStG identisch, zumal auch § 8d KStG ausdrücklich Bezug auf die Anwendbarkeit bei "Körperschaften" nimmt (z.B. Höffer in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8d Rz 27, m.w.N.).
- 44** b) Auch § 10a Satz 10 (jetzt Satz 10 und 11) GewStG ist nicht rechtsformneutral ausgestaltet. Der dortige Verweis auf § 8d KStG kann nicht --abweichend von dem Verweis auf § 8c KStG-- dahin verstanden werden, dass Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften erfasst sein sollen.
- 45** c) Eine analoge Anwendung des auf den Verlustabzug von Körperschaften zugeschnittenen § 8d KStG auf den Streitfall scheidet --mangels planwidriger Regelungslücke-- ebenfalls aus.
- 46** Dies ergibt sich --wie in Bezug auf eine analoge Anwendung des § 8c KStG-- bereits aus den systematischen Unterschieden, die hinsichtlich der Berücksichtigung von Fehlbeträgen in Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften bestehen. Der gewerbesteuerliche Verlustabzug steht dem Unternehmer des Betriebs zu. Dies ist bei der Personengesellschaft der Mitunternehmer, während die Kapitalgesellschaft selbst Unternehmerin des Betriebs ist. Hieran knüpft letztlich auch § 8d KStG an, der --wie dargelegt-- darauf abzielt, dass bei einem qualifizierten Anteilseignerwechsel nicht genutzte Verluste weiterhin genutzt werden können, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt. In Anbetracht dieser systematischen Unterschiede kann der Hinweis der Klägerin, Sach- und Interessenlage seien die gleichen wie bei einer Körperschaft, keine analoge Anwendung des § 8d KStG auf den Streitfall begründen. Auch der Einwand, § 10a GewStG enthalte "eine nahezu vollständige Verweisung" auf die §§ 8c und 8d KStG, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 47** d) Schließlich kann der Senat keine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Erstreckung des § 8d KStG auf Mitunternehmerschaften erkennen. Angesichts der bestehenden Unterschiede zwischen Körperschaften und Mitunternehmerschaften gebietet der Gleichheitssatz keine rechtsformunabhängige Besteuerung (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 36, zu § 8c KStG).
- 48** 6. Der Senat hat es als sachgerecht erachtet, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a i.V.m. § 121 Satz 1 FGO). Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de