

Urteil vom 11. Oktober 2012, IV R 3/09

Wegfall der Unternehmeridentität bei kurzfristigem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft

BFH IV. Senat

GewStG § 10a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2

vorgehend FG München, 22. April 2008, Az: 10 K 1965/06

Leitsätze

Die Inanspruchnahme des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs setzt die ununterbrochene Unternehmeridentität voraus, so dass auch kurzfristige Unterbrechungen --selbst für eine logische Sekunde-- zum Wegfall des Verlustabzugs führen.

Tatbestand

I.

1 Die K-KG bestand bis zum 31. Dezember 1997 aus R als alleinigem Kommanditisten und der K-GmbH als Komplementärin, die nicht am Vermögen der K-KG beteiligt war. R war ferner als alleiniger Kommanditist an der A-KG beteiligt. Komplementärin der A-KG war die X-GmbH, die am Vermögen der A-KG nicht beteiligt war.

2

Vom 22. Dezember 1997 datiert ein als Einbringungs- und Ausscheidensvertrag bezeichneter Vertrag zwischen R, der K-GmbH und der A-KG. Darin heißt es u.a.:

"... Vorbemerkung

1. ...

2. Die Gesellschafter der K-KG beabsichtigen, die Gesellschaft zu beenden und sich dergestalt auseinanderzusetzen, daß R seinen Kommanditanteil an der K-KG gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte in die A-KG einbringt und gleichzeitig die Komplementärin aus der K-KG ausscheidet, die damit erlischt. Zu diesem Zweck wird im einzelnen folgendes vereinbart:

I.

1. R tritt seinen Kommanditanteil an der K-KG mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.1997 an die A-KG ab. Die Abtretung erfolgt zum Buchwert gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte (Einbringung) durch die A-KG, die die Abtretung hiermit annimmt. Maßgebend für den Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens ist die auf den 31.12.1997 zu erstellende Schlußbilanz der K-KG.

2. Die Einbringung wird vollzogen, indem die durch die Übertragung nach Ziff. 1 eingetretene Erhöhung des Betriebsvermögens der A-KG in voller Höhe dem für die Beteiligung maßgeblichen Festkapitalkonto (Kapitalkonto I) von R gutgeschrieben wird. Das Festkapitalkonto erhöht sich hierdurch von DM 550.000,00 auf DM 2.850.000,00.

...

II.

Ebenfalls mit Ablauf des 31.12.1997 scheidet die K-GmbH aus der K-KG aus; damit erlischt die Firma K-KG. Eine Anwachsung findet mangels vermögensmäßiger Beteiligung der K-GmbH nicht statt.

Ab. 1.1.1998 wird der Betrieb der K-KG von der A-KG im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fortgeführt. ..."

3

In der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister heißt es u.a.:

" ...

1. Der Kommanditist, R, hat seinen Kommanditanteil zu DM 4 Millionen abgetreten mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.1997 an die Firma A-KG. Er ist aus der Gesellschaft ausgeschieden. Der Erwerber ist im Wege der Sonderrechtsnachfolge mit dieser Kommanditeinlage als Gesellschafter eingetreten.

...

Der persönlich haftende Gesellschafter der K-KG, d.h. die Komplementär-GmbH, Firma K-GmbH ..., und der bisherige Kommanditist (R) und der neue Kommanditist (A-KG) ... versichern, daß dem abtretenden Gesellschafter aus dem Vermögen der K-KG eine Abfindung weder gewährt noch versprochen ist.

2. Die Komplementär-GmbH (Firma K-GmbH) ist mit Ablauf des 31.12.1997 aus der Firma K-KG ausgeschieden.

Die Firma K-KG ist damit mit Ablauf des 31.12.1997 aufgelöst ... und erloschen (unter Ausschluß der Liquidation). ...
."

- 4 Die Anmeldung wurde von R sowohl als "bisheriger Kommanditist" als auch als "neuer Kommanditist, Firma A-KG, vertreten durch die Firma X-GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer, R" unterzeichnet.
- 5 Eine dementsprechende Eintragung findet sich im Handelsregister für die K-KG.
- 6 Mit Verschmelzungsvertrag vom 10. August 2001 und Beschlüssen der Gesellschafterversammlungen vom selben Tag wurde die A-KG auf die P-GmbH & Co. KG, die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), verschmolzen.
- 7 Aufgrund der Feststellungen einer im Jahr 2002 bei der (vormaligen) A-KG durchgeführten Außenprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zuletzt unter dem 28. Juni 2005 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1997. Darin wurde dieser für 1997 auf 14.704,24 € (= 28.759 DM) festgesetzt. Dabei ging das FA davon aus, dass der bis zum 31. Dezember 1997 bei der K-KG entstandene gewerbesteuerliche Verlustvortrag in Höhe von 4.382.954 DM durch die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die A-KG, nicht genutzt werden könne. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 13. April 2006 als unbegründet zurück.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage, mit der die Klägerin weiterhin die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags unter Ansatz des übernommenen Gewerbeverlustes von 4.382.954 DM begehrte, mit Urteil vom 23. April 2008 ab. Das Urteil ist in Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst 2010, 420 veröffentlicht.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr 1997 geltenden Fassung (GewStG).
- 10 Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid für 1997 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag vom 28. Juni 2005 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13. April 2006 dahin zu ändern, dass der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag auf 1.162,67 € (2.274 DM) festgesetzt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FA es abgelehnt, bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der A-KG für 1997 den bis zum 31. Dezember 1997 bei der K-KG entstandenen Gewerbeverlust zu berücksichtigen.
- 13** 1. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass sowohl die Übertragung des Kommanditanteils des R an der K-KG auf die A-KG als auch das Ausscheiden der K-GmbH noch im Jahr 1997 erfolgt sind. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 14** 2. Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs setzt neben der Unternehmensidentität auch die Unternehmeridentität voraus. Letzteres bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Der Steuerpflichtige muss danach sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen sein (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.II.1., m.w.N.).
- 15** a) 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 und deshalb sachlich gewerbesteuerpflichtig (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a und b und C.III.9.). Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492, und vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364). Die Inanspruchnahme des Verlustabzugs setzt danach die ununterbrochene Unternehmeridentität voraus, so dass auch kurzfristige Unterbrechungen zum Wegfall des Verlustabzugs führen.
- 16** b) Im Falle sog. doppelstöckiger Personengesellschaften (Oberpersonengesellschaft hält Anteil an Unterpersonengesellschaft) ist nach ständiger Rechtsprechung zu beachten, dass die Oberpersonengesellschaft nicht nur Gesellschafterin, sondern unter der Voraussetzung auch Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft und damit Trägerin des Verlustabzugs ist, dass sie an letzterer Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt ist, d.h. selbst die allgemeinen Merkmale des Mitunternehmerbegriffs erfüllt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.6.a cc). Dies bedingt einerseits, dass ein Wechsel im Kreis der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft die Unternehmeridentität bezüglich der Unterpersonengesellschaft unberührt lässt (BFH-Urteile vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; vom 13. November 1984 VIII R 312/82, BFHE 143, 135, BStBl II 1985, 334). Andererseits ergibt sich daraus, dass der Verlustabzug nach § 10a GewStG selbst dann (anteilig) entfällt, wenn der aus einer Personengesellschaft ausscheidende Gesellschafter über eine andere Gesellschaft (Oberpersonengesellschaft) weiterhin mittelbar an der Unterpersonengesellschaft beteiligt bleibt. Hieran hat sich durch die mit dem Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) eingefügte Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zur (mittelbaren) Mitunternehmerstellung des Obergesellschafters an der Unterpersonengesellschaft nichts geändert. Die Vorschrift ist zwar auch gewerbesteuerrechtlich zu beachten; sie lässt aber die mitunternehmerschaftliche Beteiligung der Oberpersonengesellschaft an der Unterpersonengesellschaft unberührt und hat deshalb lediglich zur Folge, dass der Verlustabzug nur im Rahmen des Sonderbetriebsvermögensbereichs des Obergesellschafters zulässig ist (BFH-Beschluss vom 31. August 1999 VIII B 74/99, BFHE 189, 525, BStBl II 1999, 794; BFH-Urteile in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; in BFHE 224, 364; in BFH/NV 2010, 1492).
- 17** 3. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung ist im Streitfall der bis zum 31. Dezember 1997 bei der K-KG entstandene gewerbesteuerliche Verlustvortrag bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der A-KG für das Streitjahr 1997 nicht zu berücksichtigen. Dabei kann dahinstehen, ob die für den Verlustabzug erforderliche Unternehmensidentität zwischen dem bis zu ihrer Vollbeendigung von der K-KG geführten Betrieb und dem anschließend von der A-KG geführten Betrieb gegeben ist. Denn es fehlt jedenfalls an der ebenfalls erforderlichen (ununterbrochenen) Unternehmeridentität. Da der bis zum 31. Dezember 1997 bei der K-KG entstandene Verlust in

vollem Umfang auf R als Kommanditist der K-KG entfiel, ging er mit der Übertragung dieses Kommanditanteils des R auf die A-KG verloren, auch wenn R alleiniger Kommanditist (auch) der A-KG war und (auch) an dieser zu 100 % vermögensmäßig beteiligt war.

- 18** a) Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die A-KG, der R seinen Kommanditanteil an der K-KG mit Wirkung zum Ablauf des 31. Dezember 1997 übertragen hat, durch diese Anteilsübertragung Kommanditistin der K-KG wurde, so dass --jedenfalls für eine logische Sekunde (dazu unten II.3.b)-- eine doppelstöckige Personengesellschaft (A-KG als Oberpersonengesellschaft, K-KG als Unterpersongesellschaft) entstand. Auch wenn es in der Vorbemerkung des Einbringungs- und Ausscheidensvertrags zunächst heißt, die Gesellschafter der K-KG beabsichtigten deren Beendigung in der Weise, dass R seinen Kommanditanteil an der K-KG gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte in die A-KG einbringe und "gleichzeitig" die Komplementärin aus der K-KG ausscheide, die damit erlösche, so ergibt sich aus der in dem Vertrag unter I. und II. vereinbarten konkreten Durchführung eindeutig, dass zunächst der Kommanditanteil des R an der K-KG auf die A-KG übertragen und erst zeitlich nachfolgend die K-KG durch Ausscheiden der K-GmbH erlöschen sollte. Wie sich der Handelsregisteranmeldung entnehmen lässt, ist diese Vereinbarung auch tatsächlich so durchgeführt worden.
- 19** b) Im Streitfall besteht zwar die Besonderheit, dass die doppelstöckige Personengesellschaft, bestehend aus der K-KG als Untergesellschaft und der A-KG als Obergesellschaft, nur für eine logische Sekunde bestand. Denn ebenfalls zum 31. Dezember 1997 schied die K-GmbH als vorletzter Gesellschafter aus der K-KG aus. Damit erlosch die K-KG und ihr Gesellschaftsvermögen ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die A-KG als früheren (letzten) Gesellschafter der K-KG über (z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10. Dezember 1990 II ZR 256/89, BGHZ 113, 132; vgl. ferner Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., § 12 I 4b, S. 336). R war damit (jedenfalls) bis zur Übertragung seines Kommanditanteils an der K-KG auf die A-KG mit Ablauf des 31. Dezember 1997 --und damit bei der Entstehung des Gewerbeverlustes-- Mitunternehmer des Betriebs der K-KG, und als Kommanditist der A-KG im Streitjahr 1997 auch Mitunternehmer des Betriebs der A-KG, so dass er --bei unterstellter Unternehmensidentität-- sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen ist.
- 20** c) Der für den Verlustabzug erforderlichen ununterbrochenen Unternehmeridentität steht gleichwohl entgegen, dass während einer logischen Sekunde, in der nach Übertragung des Kommanditanteils des R an der K-KG auf die A-KG diese und nicht mehr R als Kommanditist an der K-KG beteiligt war, R (auch) nicht mehr Mitunternehmer der K-KG war. Dabei kann dahinstehen, ob die A-KG während der logischen Sekunde ihrer Beteiligung als Kommanditistin im Hinblick auf die Kürze ihrer Gesellschafterstellung Mitunternehmerin der K-KG werden konnte. Denn der Verlustabzug hängt nicht davon ab, ob die A-KG als Erwerberin des Kommanditanteils des R auch Mitunternehmerin der K-KG wurde. Entscheidungserheblich ist allein, ob R weiterhin Mitunternehmer der --jedenfalls für eine logische Sekunde noch-- fortbestehenden K-KG blieb. Das war aber mit dem Ausscheiden des R als Kommanditist nicht mehr der Fall.
- 21** aa) Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG --und damit auch in gewerbesteuerlicher Hinsicht Unternehmer eines Gewerbebetriebs-- kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- wer als Teilhaber einer Gemeinschaft eine einem Gesellschafter vergleichbare Stellung innehat (z.B. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b der Gründe, und vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.a der Gründe). Nach der Übertragung seines Anteils auf die A-KG war R zivilrechtlich nicht (mehr) Gesellschafter der K-KG. Anzeichen für ein Gemeinschaftsverhältnis, das einem Gesellschaftsverhältnis vergleichbar wäre, sind nicht ersichtlich. Die Mitunternehmerstellung des R bei der K-KG endete daher mit der Übertragung seines Kommanditanteils an der K-KG auf die A-KG (vgl. BFH-Urteile vom 15. Juli 1986 VIII R 154/85, BFHE 147, 334, BStBl II 1986, 896; vom 26. Juni 1996 VIII R 41/95, BFHE 180, 455, BStBl II 1997, 179).
- 22** bb) Abweichendes ergibt sich nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO. Nach dieser Vorschrift ist ein Wirtschaftsgut einem anderen als dem Eigentümer zuzurechnen, wenn er die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Der Mitunternehmeranteil ist jedoch kein Wirtschaftsgut i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.
- 23** d) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 27. Januar 1994 IV R 137/91 (BFHE 173, 547, BStBl II 1994, 477). Denn diese Entscheidung betraf einen anderen Sachverhalt. Anders als im Streitfall hatten dort alle Gesellschafter einer Personengesellschaft gleichzeitig ihre Anteile auf eine andere Personengesellschaft

übertragen, an der ebenfalls nur sie beteiligt waren. Infolge der gleichzeitigen Übertragung aller Anteile erlosch die Personengesellschaft, deren Anteile übertragen worden waren, und es trat Gesamtrechtsnachfolge ein. Im Streitfall haben hingegen nicht alle Gesellschafter der K-KG ihre Gesellschaftsanteile gleichzeitig auf die A-KG übertragen, sondern nur R, so dass die K-KG --wenn auch nur für eine logische Sekunde-- mit der A-KG als neuer Kommanditistin fortbestand.

- 24** Da der Fortbestand der K-KG für jedenfalls eine logische Sekunde von den Vertragsparteien aus haftungsrechtlichen Gründen ausdrücklich gewollt war, kommt der logischen Sekunde --anders als in dem dem Urteil des BFH vom 11. August 2004 I R 89/03 (BFHE 207, 40, BStBl II 2004, 1080) zugrunde liegenden Sachverhalt-- auch nicht nur "rein rechtstechnische Bedeutung" zu.
- 25** e) Da R mit der Übertragung seines Kommanditanteils an der K-KG aus dieser ausschied, ging der bei der K-KG entstandene und zu 100 % auf R entfallende Verlustabzug mit seinem Ausscheiden aus der K-KG unter. Er stand daher für eine Verrechnung mit dem Gewerbeertrag der A-KG im Streitjahr 1997 nicht mehr zur Verfügung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de