

Urteil vom 12. Mai 2016, IV R 29/13

Wegfall des gewerblichen Verlustvortrags bei Verschmelzung der Ober- auf die Unterpersonengesellschaft

BFH IV. Senat

GewStG § 10a, UmwStG § 24, UmwStG § 20 Abs 8, UmwG § 17 Abs 2, GewStG § 10a

vorgehend FG Köln, 18. März 2013, Az: 6 K 1139/07

Leitsätze

NV: Wird die Oberpersonengesellschaft auf die Untergesellschaft verschmolzen, geht der gewerbliche Verlustvortrag der Untergesellschaft in dem Umfang unter, in dem er anteilig auf die Oberpersonengesellschaft als Trägerin des Verlustabzugs entfiel .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19. März 2013 6 K 1139/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, ist die A-GmbH, Kommanditistin war zunächst die A-KG. Komplementärin der A-KG war die D-GmbH, Kommanditisten waren B und C. Am Ertrag und Vermögen der Klägerin war alleine die A-KG und an deren Ertrag und Vermögen waren nur B und C beteiligt.
- 2** Mit Wirkung zum 2. Januar 2001 schied C gegen ein Abfindungsguthaben aus der A-KG aus; sein Anteil wuchs B zu. Dieser veräußerte mit Wirkung zum 3. Januar 2001 sämtliche Kommanditanteile an der A-KG an die E-GmbH. Durch Vertrag vom 6. Juni 2002 wurde die A-KG auf die Klägerin verschmolzen. Nach Ziff. III. des Verschmelzungsvertrags lag der Verschmelzung die Bilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31. Dezember 2001 zugrunde; die Übernahme erfolgte im Innenverhältnis mit Wirkung zum 1. Januar 2002; von diesem Zeitpunkt an sollten alle Handlungen und Geschäfte der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der aufnehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten. Die Verschmelzung wurde im September 2002 in die Handelsregister für die A-KG und die Klägerin eingetragen. Alleinige Kommanditistin der Klägerin wurde die E-GmbH. Die bisherige Komplementärin der A-KG, die D-GmbH, wurde neben der A-GmbH Komplementärin der Klägerin und ist, ebenso wie diese, am Vermögen und am Ertrag der Klägerin nicht beteiligt.
- 3** Für die Jahre 2000 bis 2003 legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst die von der Klägerin erklärten Gewerbeverluste zugrunde und stellte dementsprechend auf den 31. Dezember der Jahre 2000 bis 2003 jeweils einen vortragsfähigen Gewerbeverlust fest. Alle Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4** Nach einer Betriebsprüfung stellte das FA mit bestandskräftigem Bescheid den vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin auf den 31. Dezember 2000 in Höhe von ... DM fest. Für 2001 errechnete es einen Gewerbeverlust der Klägerin in Höhe von ... DM. Für 2002 gelangte es erstmals zu einem (positiven) Gewerbeertrag, und für 2003 legte es einen Gewerbeertrag in Höhe von 0 € zugrunde. Nach Ansicht des FA stand der Klägerin auf den 31. Dezember 2001 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust allerdings nicht mehr zu. Durch die Verschmelzung der A-KG auf die Klägerin fehle die Unternehmeridentität, die für die Inanspruchnahme des Gewerbeverlustes erforderlich sei. Da sich bei dieser Betrachtung keine Gewerbeverluste ergaben, lehnte das FA die Durchführung von gesonderten

Verlustfeststellungen nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG) auf den 31. Dezember 2001 durch Bescheid vom ... 2006 und durch Bescheide vom ... 2006 auf den 31. Dezember der Jahre 2002 und 2003 ab. Die dagegen gerichteten Einsprüche der Klägerin wies es durch Einspruchsentscheidungen vom ... 2007 zurück.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage ab.
- 6 Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision macht die Klägerin die Verletzung des § 10a GewStG geltend.
- 7 Sie beantragt,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidungen vom ... 2007 aufzuheben und die Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 vom ... 2006, auf den 31. Dezember 2002 und auf den 31. Dezember 2003, jeweils vom ... 2006, dahin zu ändern, dass auf den 31. Dezember 2001 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 5..... DM festgestellt und bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2002 und 2003 entsprechend berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die angegriffenen Bescheide, mit denen das FA die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils auf den 31. Dezember der Jahre 2001 bis 2003 abgelehnt hat, sind rechtmäßig. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die verschmelzungsbedingte Beendigung der A-KG dazu geführt hat, dass für die Klägerin schon zum 31. Dezember 2001 kein vortragsfähiger Gewerbeverlust mehr festgestellt werden kann.
- 10 1. Gemäß § 10a Satz 1 GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Nach § 10a Satz 2 GewStG ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge auf das Ende des Erhebungszeitraums gesondert festzustellen. Das setzt voraus, dass zu diesem Zeitpunkt ein entsprechender vortragsfähiger Gewerbeverlust noch besteht. Bei einer Personengesellschaft ist das u.a. dann nicht mehr der Fall, wenn der vortragsfähige Gewerbeverlust entfallen ist, weil der Träger des Verlustabzugs aus der Gesellschaft ausgeschieden oder erloschen ist.
- 11 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 in der in den Streitjahren geltenden Fassung --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; vielmehr sind sie auch gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs und deshalb sachlich gewerbsteuerpflichtig (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.6.a und b und C.III.9.; BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364). Die zunächst von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung hat der Gesetzgeber mit den durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) in § 10a GewStG eingefügten Sätzen 4 und 5 bestätigt (BFH-Urteil vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 13).
- 12 b) Folge der mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung ist, dass beim Ausscheiden eines Mitunternehmers der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verlorenght, soweit der Fehlbetrag anteilig auf den ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 13, und vom 11. Oktober 2012 IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, Rz 15). Der Verlustabzug entfällt selbst dann, wenn die Beteiligung eines Gesellschafters nur kurzfristig dadurch unterbrochen wird, dass er seinen Gesellschaftersanteil auf eine Schwestergesellschaft überträgt, der eine "logische Sekunde" später das Vermögen der Ursprungsgesellschaft anwächst (BFH-Urteil in BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176).
- 13 Im Falle sog. doppelstöckiger Personengesellschaften (Oberpersonengesellschaft hält Anteil an

Unterpersonengesellschaft) ist die Oberpersonengesellschaft nicht nur Gesellschafterin, sondern unter der Voraussetzung auch Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft und damit Trägerin des Verlustabzugs, dass sie an letzterer Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt ist, also selbst die allgemeinen Merkmale des Mitunternehmerbegriffs erfüllt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc). Dies hat einerseits zur Folge, dass ein Wechsel im Kreis der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft die Unternehmeridentität bezüglich der Unterpersonengesellschaft unberührt lässt. Andererseits ergibt sich daraus, dass der Verlustabzug nach § 10a GewStG selbst dann (anteilig) entfällt, wenn der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft infolge Untergangs der Oberpersonengesellschaft durch Anteilsvereinigung zum unmittelbaren Gesellschafter der bisherigen Unterpersonengesellschaft wird (BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 59/07).

- 14 Dahinstehen kann, ob --wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat-- und ggf. in welchem Umfang vor Inkrafttreten des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG Abweichendes gilt, wenn es sich bei der Oberpersonengesellschaft um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft handelt. Denn nach den bindenden Feststellungen des FG (unter II.2.a der Gründe) waren (auch) für die A-KG Gewerbeverluste festgestellt, d.h. (auch) sie hat gewerbliche Einkünfte erzielt und unterlag daher unabhängig davon, ob sie originär gewerbliche Einkünfte oder solche kraft gewerblicher Prägung erzielt hat, der Gewerbesteuer (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, und vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498).
- 15 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind FA und FG zu Recht davon ausgegangen, dass für die Klägerin in den Streitjahren 2001 bis 2003 keine gesonderten Feststellungen nach § 10a GewStG durchzuführen waren. Die angegriffenen Bescheide, mit denen das FA unter entsprechender Änderung der bisherigen Feststellungen eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes für den 31. Dezember der Jahre 2001 bis 2003 die Durchführung einer gesonderten Feststellung nach § 10a GewStG abgelehnt hat, sind danach rechtmäßig.
- 16 a) Bestandskräftig festgestellt war für die Klägerin auf den 31. Dezember 2000 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von ... DM. Trägerin dieses Verlustabzugs war die A-KG als vermögensmäßig allein beteiligte Mitunternehmerin der Klägerin während der Entstehung dieses Verlustes.
- 17 b) Für 2001 hatte das FA für die Klägerin zudem einen Gewerbeverlust in Höhe von ... DM ermittelt. Der Verlust der Klägerin hatte sich damit zum 31. Dezember 2001 grundsätzlich auf 5..... DM erhöht. Während der Verlustentstehung im Jahr 2001 war noch die A-KG Mitunternehmerin der Klägerin, so dass sie grundsätzlich auch Trägerin dieses Verlustes war. Infolge der Verschmelzung der A-KG auf die Klägerin ist die A-KG allerdings mit Ablauf des 31. Dezember 2001 erloschen und der (in vollem Umfang) auf sie entfallende Verlustabzug der Klägerin damit entfallen. Zum 31. Dezember 2001 war danach für die Klägerin kein vortragsfähiger Gewerbeverlust mehr festzustellen.
- 18 aa) Nach dem Verschmelzungsvertrag vom 6. Juni 2002 erfolgte die Verschmelzung der A-KG auf die Klägerin nach § 2 Nr. 1, §§ 4 ff., §§ 39 ff. des Umwandlungsgesetzes in der in diesem Jahr geltenden Fassung (UmwG) unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Aufnahme durch Übertragung des Vermögens der A-KG als Ganzes auf die Klägerin gegen Gewährung von Anteilen an der Klägerin an die Gesellschafter der A-KG. Handelsrechtlich ging danach mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister der Klägerin als der übernehmenden Gesellschaft das Vermögen der A-KG auf die Klägerin über (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), erlosch die A-KG (Nr. 2) und wurden die Gesellschafter der A-KG Gesellschafter der Klägerin (Nr. 3).
- 19 bb) Steuerrechtlich gilt die Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine andere Personenhandelsgesellschaft als Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge kraft Anteilsvereinigung nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Jahr der Verschmelzung (2002) geltenden Fassung --UmwStG-- (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 59/07, und Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. März 1998 IV B 7-S 1978-21/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 24.01 Buchst. e).
- 20 Nach § 24 Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 8 UmwStG darf im Fall einer Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als steuerlicher Übertragungsstichtag der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens i.S. des § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist, sofern dieser Stichtag höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegt. Steuerlich wirkt damit die Verschmelzung auf den Stichtag der steuerlichen Übertragungsbilanz zurück.
- 21 cc) Im Streitfall lag der Verschmelzung nach Ziff. III. Abs. 1 des Verschmelzungsvertrags die Bilanz der A-KG als der

übertragenden Gesellschaft zum 31. Dezember 2001 zugrunde. Steuerlicher Übertragungstichtag war danach der 31. Dezember 2001. Steuerrechtlich galt daher nach § 24 Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 8 UmwStG, § 17 Abs. 2 UmwG das Vermögen der A-KG bereits als mit Ablauf dieses Stichtags auf die Klägerin übergegangen, die A-KG mit Ablauf dieses Tages infolge der Verschmelzung als erloschen und ihre vormaligen Gesellschafter als Gesellschafter der Klägerin.

- 22** dd) Mit Ablauf des 31. Dezember 2001 entfiel damit sowohl der auf den 31. Dezember 2000 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der Klägerin als auch der für sie im Streitjahr 2001 ermittelte Gewerbeverlust. Denn da nur die A-KG vermögensmäßig als Mitunternehmerin während der Entstehung dieses Verlustes an der Klägerin beteiligt war, war nur sie Trägerin dieses Verlustabzugs. Da sie mit Ablauf des 31. Dezember 2001 nicht mehr Gesellschafterin und Mitunternehmerin der Klägerin war, war für diese auf den 31. Dezember 2001 kein vortragsfähiger Gewerbeverlust mehr festzustellen.
- 23** c) Da die Klägerin weder im Jahr 2002 noch im Jahr 2003 einen Gewerbeverlust erwirtschaftet hat, waren auch auf den 31. Dezember dieser Jahre keine gesonderten Feststellungen nach § 10a GewStG durchzuführen.
- 24** 3. Die hiergegen gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch.
- 25** a) Dass die E-GmbH als Gesellschafterin und Mitunternehmerin der A-KG nach deren Verschmelzung auf die Klägerin Gesellschafterin und Mitunternehmerin der Klägerin wurde, macht sie nicht zum Träger des Verlustabzugs der Verluste, die die Klägerin bis zur Verschmelzung der A-KG erwirtschaftet hat. Denn nicht die E-GmbH, sondern allein die A-KG war während der Entstehung des Verlustes der Klägerin deren Mitunternehmerin und damit Trägerin des Verlustabzugs.
- 26** b) Abweichendes ergibt sich auch nicht aus den BFH-Urteilen vom 14. September 1993 VIII R 84/90 (BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764) und vom 27. Januar 1994 IV R 137/91 (BFHE 173, 547, BStBl II 1994, 477). Jene Fälle betrafen zwar jeweils eine Verschmelzung. Infolge der Verschmelzung erlosch dort aber --anders als im Streitfall-- nicht der Träger des Verlustabzugs.
- 27** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de