

Urteil vom 19. September 2019, IV R 32/16

Anwendung des § 15a EStG bei Beteiligung der KG an Zebragesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.190919.IVR32.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 1, EStG § 15a Abs 4, AO § 39 Abs 2 Nr 2, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, EStG VZ 2011, EStG § 21 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 11. April 2016, Az: 5 K 3838/13 F

Leitsätze

Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden GbR von einem Gesellschafter, hier einer KG, im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten (sog. Zebragesellschaft), ist die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG nur auf der Ebene der KG anzuwenden. Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR sind nicht zu berücksichtigen.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.04.2016 - 5 K 3838/13 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zu 1. ist eine GmbH & Co. KG (KG), deren alleiniger Kommanditist der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 2. ist. Komplementärin der KG ist die V-GmbH (Komplementär-GmbH). Die KG erwarb am 12.12.2007 alle Anteile an der Komplementär-GmbH. Nach dem Handelsregistereintrag der Komplementär-GmbH war bis zum ...09.2009 der Kläger zu 2. als Geschäftsführer bestellt. Danach folgte ihm A in dieser Funktion.
- 2** Zwischen der KG und dem Kläger zu 2. besteht zudem die X-GbR (GbR), an der die KG zu 94 % und der Kläger zu 2. zu 6 % beteiligt ist. Gesellschaftsvertraglicher Zweck der GbR ist das Halten und Verwalten von Wohnungseigentum. Mit notariellem Vertrag vom 17.12.2007 veräußerte der Kläger zu 2. eine Eigentumswohnung für ... € an die GbR. Aus der Vermietung des Grundeigentums erzielte die GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Streitjahr (2011) bezog die KG aus ihrer Beteiligung an der GbR einen (gewerblichen) Verlust in Höhe von 16.584,14 €, den sie --neben einem Verlust aus ihrer eigenen Tätigkeit (5.768,27 €)-- vollständig dem Kläger zu 2. als Kommanditist zurechnete.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte bei der KG für den Kläger zu 2. zum 31.12.2010 einen nach § 15a des Einkommensteuergesetzes verrechenbaren Verlust von 42.575,53 € fest.
- 4** Mit Bescheid für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) vom 06.03.2013 für die KG stellte das FA erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 22.352,41 € fest, die es dem Kläger zu 2. vollständig zurechnete. Den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG stellte das FA zum 31.12.2011 auf 64.927,94 € fest. Das negative Kapitalkonto des Klägers zu 2. habe sich in diesem Jahr von 66.262,77 € auf 88.615,18 € erhöht.

- 5 Der hiergegen von der KG eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 25.10.2013 als unbegründet zurückgewiesen. Der vom Kläger zu 2. eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom selben Tag hinsichtlich der Gewinnfeststellung als unzulässig verworfen und, soweit der Kläger zu 2. sich gegen die Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG gewandt hatte, als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht (FG) wies die nur noch gegen die Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG gerichtete Klage mit Urteil vom 12.04.2016 - 5 K 3838/13 F als unbegründet ab.
- 6 Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung von § 15a EStG. Die aus der Beteiligung der KG an der GbR resultierenden Verluste (16.584,14 €) seien auch bei der KG ausgleichsfähig und nicht lediglich verrechenbar i.S. von § 15a EStG. Denn § 15a EStG sei nicht anwendbar, soweit ein unbeschränkt abzugsfähiger Verlust aus einer vermögensverwaltenden Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung durch eine Mitunternehmerschaft mit beschränkter Haftung durchgeleitet werde. Zur Vermeidung eines Wertungswiderspruchs müssten bei der Reichweite des Tatbestandsmerkmals "Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft" in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG Verluste aus einer Untergesellschaft mit unbeschränkter Haftung ebenso ausgeschlossen werden, wie dies auch bei § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG und bei Verlusten im Sonderbetriebsvermögen angenommen werde. Die Bindungswirkung der Feststellung des Ergebnisses der Untergesellschaft für die Obergesellschaft umfasse im Übrigen auch die Feststellung über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 15a EStG dort.
- 7 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG vom 12.04.2016 - 5 K 3838/13 F aufzuheben und die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 06.03.2013, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2013, dahingehend zu ändern, dass der verrechenbare Verlust für den Kläger zu 2. auf 48.343,80 € festgestellt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 1. Gegenstand der Revision ist --wie bereits im Klageverfahren-- nur noch die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG.
- 11 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften i.S. von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (BFH-Urteil vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12).
- 12 Die Kläger haben aus den festgestellten lediglich verrechenbaren Verlusten nur einen Betrag in Höhe von 16.584,14 € streitig gestellt, der dem von der KG aus ihrer Beteiligung an der GbR im Streitjahr bezogenen Verlust entspricht. Die darüber hinausgehenden --originär von der KG erwirtschafteten und ebenfalls als lediglich verrechenbar nach § 15a Abs. 4 EStG festgestellten-- Verluste befinden sich damit nicht im Streit.
- 13 2. Beide Kläger sind im Streitfall klagebefugt. Wird, wie im Streitfall, der Feststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) verbunden, so ist sowohl nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO der einzelne Kommanditist, um dessen verrechenbaren Verlust es geht, als auch nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO die Gesellschaft selbst zur Klage befugt (BFH-Urteile vom 07.04.2005 - IV R 24/03, BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598, unter I.; vom 22.06.2006 - IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, unter II.2.b, und vom 31.05.2012 - IV R 14/09, BFHE 238, 38, BStBl II 2013, 673, Rz 24). Dass sich die KG mit ihrer Klage allein gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlustes wendet, lässt ihre Klagebefugnis als Prozessstandschafterin gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht entfallen (vgl. BFH-Urteile vom 17.01.2017 - VIII R 7/13, BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700, Rz 21, und vom 06.06.2019 - IV R 7/16, BFHE 265, 147, BStBl II 2019, 513, Rz 17).

- 14** 3. Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach Abs. 1 der Vorschrift nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), jährlich gesondert festzustellen. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt, dass der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden darf, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Der Betrag, in Höhe dessen ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, erhöht danach den zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres festzustellenden verrechenbaren Verlust. Ausgangsgröße für die Feststellung des verrechenbaren Verlustes eines Kommanditisten nach § 15a Abs. 4 EStG ist jeweils der verrechenbare Verlust des Vorjahres. Diesem Ausgangsbetrag wird der nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust des Kommanditisten aus dem laufenden Jahr hinzugerechnet (BFH-Urteil vom 26.01.1995 - IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467, unter IV.1.). Nachdem --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- bereits zum 31.12.2010 ein negatives Kapitalkonto des Klägers zu 2. bestanden hat, ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass ein dem Kläger zu 2. im Streitjahr zuzurechnender Anteil am Verlust der KG den auf den 31.12.2011 festzustellenden verrechenbaren Verlust i.S. des § 15a Abs. 4 EStG erhöht.
- 15** 4. Das FG ist ebenfalls zu Recht davon ausgegangen, dass --als Ausgangsgröße für den dem Kläger zu 2. zuzurechnenden Anteil am Verlust-- auch der von der KG im Streitjahr aus ihrer Beteiligung an der GbR bezogene (gewerbliche) Verlust --ein Betrag in Höhe von 16.584,14 €-- bei der Bemessung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 EStG auf der Ebene der KG zu berücksichtigen ist.
- 16** a) Zu dem Verlust der KG i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zählt im Streitjahr auch der von der KG aus ihrer Beteiligung an der GbR bezogene Verlust.
- 17** aa) Sinn und Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird. Die Frage nach der wirtschaftlichen Belastung ist gesellschaftsbezogen zu beantworten (BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 33 f.). So sieht § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG eine Verrechnung der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähigen und abziehbaren Verluste nur mit Gewinnen aus der Gesellschaft vor, bei der auch die Verluste angefallen sind. Gewinne und Verluste müssen mithin aus derselben Einkunftsquelle stammen (BFH-Urteil in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 34).
- 18** bb) Neben dem Verlust der KG aus ihrer eigenen Tätigkeit ist auch der Verlust aus ihrer Beteiligung an der GbR bei der KG angefallen. Beide Verlustanteile stammen aus der nämlichen Einkunftsquelle mit der Folge, dass auch Verluste der KG aus ihrer Beteiligung an der GbR unter § 15a Abs. 1 EStG fallen.
- 19** Nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind in den Fällen, in denen sich Steuerpflichtige an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligen, die Wirtschaftsgüter, die diesen an der Personengesellschaft beteiligten Steuerpflichtigen zur gesamten Hand zustehen, ihnen anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 82). Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft von einem Gesellschafter im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten (sog. Zebragesellschaft), so führt dies dazu, dass die Anteile dieses Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern der vermögensverwaltenden Gesellschaft bei ihm Betriebsvermögen sind. Sie sind diesem Gesellschafter getrennt zuzurechnen und die Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft sind --unbeschadet der Einkünftequalifizierung bei der vermögensverwaltenden Gesellschaft-- bei ihm anteilig zu erfassen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.; BFH-Urteil vom 26.04.2012 - IV R 44/09, BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142, Rz 19).
- 20** cc) Die Einordnung der GbR als Zebragesellschaft bringt es mit sich, dass keine doppelstöckige Struktur (KG als Obergesellschaft und GbR als Untergesellschaft) vorliegt. Deshalb ist die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG nur auf der Ebene der KG anzuwenden. Danach kann offenbleiben, ob die vom BFH für doppelstöckige Personengesellschaften entwickelten Grundsätze, wonach § 15a EStG auch auf Ebene der Untergesellschaft anzuwenden ist (z.B. BFH-Beschluss vom 18.12.2003 - IV B 201/03, BFHE 204, 268, BStBl II 2004, 231, unter 3.; BFH-Urteile vom 01.07.2004 - IV R 67/00, BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157, unter 1.a, und vom 07.10.2004 - IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533, unter 3., m.w.N.), eingreifen, wenn die Untergesellschaft --anders als hier-- eine Gesellschaft wäre, auf die ungeachtet ihrer rein

vermögensverwaltenden Tätigkeit § 15a EStG über § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG sinngemäß anzuwenden wäre (so etwa im Fall einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten KG).

- 21** b) Ist § 15a EStG im Streitfall nur auf der Ebene der KG anzuwenden, sind --anders als die Kläger meinen-- die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR nicht zu berücksichtigen. Vielmehr ist die wirtschaftliche Belastung des Klägers zu 2. hinsichtlich des Verlustes der KG aus deren Beteiligung an der GbR ungeachtet der gleichzeitigen Beteiligung des Klägers zu 2. an der GbR zu beurteilen. Denn bei Anwendung des § 15a EStG ist auch dieser Verlust als solcher aus der Einkunftsquelle "KG" einzuordnen. Folglich hat das FG zu Recht auch den streitbefangenen Verlust bei der Feststellung nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG berücksichtigt.
- 22** c) Eine Minderung der lediglich verrechenbaren Verluste des Klägers zu 2. bei der KG ergibt sich auch nicht aus der Regelung über die erweiterte unbeschränkte Haftung nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG. Denn das FG hat nicht festgestellt, dass die Voraussetzungen dieser Norm in Bezug auf die KG vorliegen.
- 23** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de