

Urteil vom 24. April 2024, IV R 27/21

Zur Anwendung des § 8c KStG a.F. auf Verluste gemäß § 15a EStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.240424.IVR27.21.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a, KStG § 8c Abs 1, ZPO § 246 Abs 1 Halbs 2, KStG VZ 2014 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Köln, 28. Oktober 2021, Az: 1 K 2563/17

Leitsätze

§ 8c Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr 2014 maßgeblichen Fassung ist nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes anwendbar, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer Kommanditgesellschaft zugerechnet werden (entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 04.07.2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 2).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28.10.2021 - 1 K 2563/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über den Wegfall eines verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 2014 (Streitjahr) geltenden Fassung (EStG).
- 2 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens --die X-GmbH-- gehörte zu der von der A-AG geführten A-Gruppe. Sie wurde im ... 2021 auf die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --ihre alleinige Anteilseignerin-- verschmolzen. Alleinige Anteilseignerin der Klägerin war die A-AG. Zwischen den Gesellschaften bestand im Streitjahr keine ertragsteuerliche Organschaft.
- 3 Die X-GmbH war im Streitjahr als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage von 1,5 Mio. € an der B-GmbH & Co. KG (B-KG), der Beigeladenen, beteiligt. Weitere Kommanditisten der B-KG waren im Streitjahr die A-AG, die D-AG und die D-Beteiligungsgesellschaft mbH.
- 4 Die B-KG erzielte aus ihrer Geschäftstätigkeit in der Vergangenheit hohe Verluste, die der X-GmbH als Mitunternehmerin anteilig zugerechnet wurden. Die Verlustanteile unterlagen der steuerlichen Abzugsbeschränkung nach § 15a EStG, so dass für die X-GmbH ein verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a Abs. 4 EStG gesondert festgestellt wurde. Dieser betrug zum Ende des dem Streitjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahres ... €. Hinzu kam im Streitjahr ein verrechenbarer Verlust in Höhe von zuletzt ... €.
- 5 Die A-AG hatte im ... 2013 Insolvenz angemeldet. Das Insolvenzverfahren wurde als Planinsolvenzverfahren in Eigenverwaltung durchgeführt und im ... 2014 aufgehoben. Als wesentliche Sanierungsmaßnahme wurde auf der Ebene der A-AG mit Wirkung zum xx.xx.2014 ein sogenannter Debt-Equity-Swap durchgeführt, aufgrund dessen es bei der A-AG zu einem vollständigen Anteilseignerwechsel kam.

- 6** Wegen dieses Anteilseignerwechsels ging der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) bei der A-AG und den nachgeschalteten Körperschaften vom Eingreifen der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals Jahressteuergesetz 2018) vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338) --KStG a.F.--, auf den Streitfall anwendbar nach § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG a.F., aus. Ebenso vertrat das FA die Auffassung, dass § 8c KStG a.F. auch auf die einer Körperschaft als Mitunternehmerin zuzurechnenden verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG anwendbar sei und zu deren Untergang führe (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 04.07.2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 2).
- 7** Wegen der ihr bekannten Verwaltungsauffassung deklarierte die B-KG in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr infolge des bei der A-AG durchgeführten Debt-Equity-Swaps einen Wegfall des auf die X-GmbH entfallenden verrechenbaren Verlustes zum Ende des dem Streitjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahres einschließlich des bis zum Stichtag des Debt-Equity-Swaps im Streitjahr entstandenen (anteiligen) verrechenbaren Verlustes gemäß § 8c KStG a.F.
- 8** Dem folgend ging das FA in dem am 05.12.2016 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) für die B-KG erlassenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheid) für das Streitjahr vom Wegfall des verrechenbaren Verlustes nach § 8c KStG a.F. in erklärter Höhe aus und stellte dementsprechend den verbleibenden verrechenbaren Verlust entsprechend niedriger fest.
- 9** Gegen diesen verbundenen Bescheid legte die B-KG unter anderem wegen einer unzutreffenden Ergebnisverteilung Einspruch ein, dem das FA schließlich mit Änderungsbescheid vom 06.03.2017 abhalf.
- 10** Mit Schreiben vom 07.04.2017 legte die X-GmbH Einspruch gegen den Änderungsbescheid vom 06.03.2017 ein. Sie wandte sich gegen den Wegfall des verrechenbaren Verlustes nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG a.F. Am 21.08.2017 wies das FA den Einspruch der X-GmbH --unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung-- unter Verweis auf die Ausführungen in Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 04.07.2008 (BStBl I 2008, 736) als unbegründet zurück.
- 11** Die daraufhin erhobene Klage begründete die X-GmbH im Wesentlichen damit, dass ein Verlustwegfall nach § 8c Abs. 1 KStG a.F. bereits deshalb ausscheide, weil diese Vorschrift verfassungswidrig und daher im Streitjahr nicht anzuwenden sei. Zudem erfasse die Vorschrift keine verrechenbaren Verluste der Kommanditisten einer KG nach § 15a EStG.
- 12** Während des Klageverfahrens hat das FA nach Durchführung einer Außenprüfung am 30.08.2021 einen weiteren Änderungsbescheid für das Streitjahr erlassen. Der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid stellt einen Gesamthandsverlust in Höhe von ... € fest. Auf die X-GmbH entfallen hiervon negative Einkünfte in Höhe von ... €, bei denen es sich --wie sich aus dem geänderten Verlustfeststellungsbescheid ergibt-- in vollem Umfang um einen nicht ausgleichs- beziehungsweise abzugsfähigen Verlust gemäß § 15a EStG handelt. Bei der Berechnung des auf die X-GmbH entfallenden verrechenbaren Verlustes im Verlustfeststellungsbescheid hat das FA den nicht ausgleichs-/abzugsfähigen Verlust des Wirtschaftsjahres in Höhe von ... € "nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG" um den bis zum Stichtag des bei der A-AG im Streitjahr durchgeführten Debt-Equity-Swaps angefallenen Verlust, das heißt um ... € (= ... € x .../365), gekürzt. Zudem ging das FA von einem vollständigen Wegfall des verrechenbaren Verlustes aus den Vorjahren in Höhe von ... € "nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG" aus, so dass im Streitjahr verrechenbare Verluste der X-GmbH im Sinne des § 15a EStG in einer Gesamthöhe von ... € wegfielen. Der festgestellte verbleibende verrechenbare Verlust am Ende des Streitjahres beträgt ... €.
- 13** Das Finanzgericht (FG) hat der Klage mit Urteil vom 28.10.2021 - 1 K 2563/17 stattgegeben.
- 14** Die hiergegen gerichtete Revision begründet das FA mit der Verletzung materiellen Rechts.
- 15** Es beantragt,
das angefochtene FG-Urteil vom 28.10.2021 aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 16** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Das dem Verfahren beigetretene BMF hat --wie auch die Beigeladene-- keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben und einen verrechenbaren Verlust gemäß § 15a Abs. 4 EStG der X-GmbH aus ihrer Beteiligung als Mitunternehmerin an der B-KG für das Streitjahr in Höhe von ... € festgestellt. Die vom FA auf § 8c Abs. 1 KStG a.F. gestützte Kürzung dieses Verlustes um ... € ist rechtswidrig, da die Regelung nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer KG zugerechnet werden, anwendbar ist.
- 20** 1. Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der X-GmbH --der Klägerin im FG-Verfahren-- und damit Revisionsbeklagte geworden.
- 21** a) Beteiligter am Verfahren über die Revision ist nach § 122 Abs. 1 FGO, wer am Verfahren über die Klage beteiligt war. Dieser Grundsatz gilt nicht, wenn während des Revisionsverfahrens ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel eintritt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.12.2008 - V R 73/07, BFHE 223, 546, BStBl II 2009, 612). Entsprechendes gilt, wenn der Beteiligtenwechsel "zwischen den Instanzen" stattgefunden hat.
- 22** b) Die Verschmelzung einer GmbH auf eine andere GmbH führt zur Gesamtrechtsnachfolge und damit zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (z.B. BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 12; vom 15.10.2009 - XI R 52/06, BFHE 227, 231, BStBl II 2010, 869, unter II.1. [Rz 20]). Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger über. Der übertragende Rechtsträger erlischt (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes --UmwG--).
- 23** c) Ein solcher gesetzlicher Beteiligtenwechsel hat vorliegend stattgefunden. Aufgrund der Verschmelzung durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) hat die Klägerin das Vermögen der X-GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) übernommen. Damit ist nicht nur die Klagebefugnis, sondern auch die Beteiligtenfähigkeit auf die Klägerin übergegangen (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 12). Dass die Verschmelzung mit der Eintragung in das Handelsregister bei der aufnehmenden Gesellschaft am xx.xx.2021 --und damit nach Ergehen des FG-Urteils und vor Einlegung der Revision durch das FA-- wirksam geworden ist, steht dem nicht entgegen.
- 24** 2. Das Revisionsverfahren wurde nicht durch die Verschmelzung und das damit verbundene Erlöschen der X-GmbH nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 der Zivilprozessordnung (ZPO) analog unterbrochen.
- 25** a) Nach § 239 Abs. 1 ZPO, der gemäß § 155 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren sinngemäß anzuwenden ist, tritt (unter anderem) im Falle des Todes einer Partei eine Unterbrechung des Verfahrens bis zu dessen Aufnahme durch die Rechtsnachfolger ein. Dies gilt nicht, wenn die verstorbene Partei durch einen bei dem Gericht, bei dem das Verfahren anhängig ist, zugelassenen Prozessbevollmächtigten vertreten war (§ 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO i.V.m. § 155 FGO). Entsprechendes gilt für den Eintritt der aufnehmenden Gesellschaft im Fall der Verschmelzung, weil ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 1/18, Rz 39, zur Vollbeendigung einer GbR). Das Prozessgericht hat auf Antrag des Bevollmächtigten, in den Fällen des Todes auch auf Antrag des Gegners, die Aussetzung des Verfahrens anzuordnen (§ 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO).
- 26** b) Danach ist das Revisionsverfahren dadurch, dass die X-GmbH mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister am xx.xx.2021 erloschen ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG), nicht unterbrochen worden (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichtshofs vom 01.12.2003 - II ZR 161/02, BGHZ 157, 151; Oberlandesgericht Düsseldorf, Urteil vom 11.05.2010 - I-24 U 46/10, Rz 18 ff.). Die X-GmbH war durch einen gemäß § 62 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 3 FGO zur Vertretung vor dem BFH zugelassenen Bevollmächtigten vertreten, und weder der Bevollmächtigte noch das FA haben einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens nach § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO gestellt. Macht der Prozessbevollmächtigte von der Aussetzungsmöglichkeit keinen Gebrauch, müssen die prozessualen Rechtsnachfolger die Prozesshandlungen des Prozessbevollmächtigten auch dann gegen sich gelten lassen, wenn sie den Bevollmächtigten nicht selbst mit ihrer Vertretung beauftragt haben (BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 21, m.w.N.). Abgesehen davon hat der Prozessbevollmächtigte der X-GmbH anwaltlich versichert, auch von der Klägerin bevollmächtigt zu sein.

- 27** 3. Gegenstand des Revisionsverfahrens --und auch des Klageverfahrens-- ist allein die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG.
- 28** a) Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Gewinnfeststellungsbescheid) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG (Verlustfeststellungsbescheid) um zwei Verwaltungsakte, die 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 (z.B. BFH-Urteile vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 21; vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12).
- 29** b) Die X-GmbH hat sich mit ihrer Klage dagegen gewendet, dass das FA den verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG in Höhe von ... € gemäß § 8c KStG a.F. um insgesamt ... € gekürzt und für das Streitjahr lediglich einen verrechenbaren Verlust in Höhe von ... € festgestellt hat. Sie hat damit (allein) die Höhe des für sie festgestellten verrechenbaren Verlustes angegriffen. Als Kommanditistin, um deren verrechenbaren Verlust es geht, war die X-GmbH nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO zur Klage befugt (z.B. BFH-Urteil vom 19.09.2019 - IV R 32/16, BFHE 266, 209, BStBl II 2020, 199, Rz 13, m.w.N.).
- 30** 4. Das FG hat den verrechenbaren Verlust der X-GmbH gemäß § 15a Abs. 4 EStG für das Streitjahr zutreffend in Höhe von ... € festgestellt. Die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes der X-GmbH entspricht den Vorgaben des § 15a EStG.
- 31** a) § 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 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), ist jährlich gesondert festzustellen (§ 15a Abs. 4 Satz 1 EStG). Ausgangsgröße für die Feststellung des verrechenbaren Verlustes eines Kommanditisten nach § 15a Abs. 4 EStG ist jeweils der verrechenbare Verlust des Vorjahres (§ 15a Abs. 4 Satz 2 EStG). Diesem Ausgangsbetrag wird der nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust des Kommanditisten aus dem laufenden Jahr hinzugerechnet (BFH-Urteile vom 26.01.1995 - IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467, unter IV.1.; vom 19.09.2019 - IV R 32/16, BFHE 266, 209, BStBl II 2020, 199, Rz 14).
- 32** b) Danach war dem verrechenbaren Verlust des Vorjahres in Höhe von ... € der nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust der X-GmbH aus dem laufenden Jahr in Höhe von ... € hinzuzurechnen. Der sich ergebende verrechenbare Verlust der X-GmbH für das Streitjahr betrug folglich ... €.
- 33** 5. Für die durch das FA vorgenommene Kürzung des verrechenbaren Verlustes der X-GmbH um ... € fehlt eine Rechtsgrundlage, denn § 8c KStG a.F. ist nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer KG zugerechnet werden, anwendbar (zustimmend z.B. Brandis/Heuermann/Brandis, § 8c KStG Rz 24; Streck/Olbing, KStG, 10. Aufl., § 8c Rz 70; Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 28c; Mühlhausen, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2015, 207; Zerwas/Fröhlich, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1933; BeckOK EStG/Seufer, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 15a Rz 663; BeckOK KStG/Thonemann-Micker/Kanders, 20. Ed. [15.03.2024], KStG § 8c Rz 78; Korn in Korn, § 15a EStG Rz 12; Feldgen, eKomm, Stand 27.07.2022, § 15a EStG Rz 9.1; anderer Ansicht z.B. BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, Rz 2; M. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz 76b; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 8c KStG Rz 33; Lenz, Ubg 2008, 24, 25; Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 15a Rz 4). Aus diesem Grund kann der Senat dahingestellt lassen, ob § 8c Abs. 1 KStG a.F. verfassungswidrig ist (vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 29.08.2017 - 2 K 245/17, Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- 2 BvL 19/17; auch BFH-Beschluss vom 12.04.2023 - I B 74/22 (AdV), BFHE 280, 181, m.w.N.).
- 34** a) Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb).

- 35** b) Ausgehend von den Feststellungen des FG hat zwar --dies ist auch zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf daher keiner weiteren Erörterung-- im Streitjahr auf der Ebene der X-GmbH ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. stattgefunden.
- 36** c) Dieser hat jedoch nicht dazu geführt, dass die verrechenbaren Verluste der X-GmbH gemäß § 15a EStG aus ihrer Beteiligung als Mitunternehmerin der B-KG gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. nicht mehr abziehbar sind. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. ist auf jene Verluste nicht anwendbar, denn es handelt sich weder um Verluste einer Körperschaft, noch handelt es sich um nicht genutzte Verluste im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.
- 37** aa) Wie bereits die Überschrift zeigt, trifft § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. eine Regelung über den Verlustabzug von Körperschaften (vgl. HHR/Suchanek, § 8c KStG Rz 1; Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 11; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8c Rz 1; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl 2021, 722, Rz 34, zu § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG). Dementsprechend gilt die Regelung nur für Verluste von Körperschaften. Die für den Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs angeordnete Rechtsfolge --das heißt die Nichtabziehbarkeit und damit der Wegfall nicht genutzter Verluste-- kann folglich nur Verluste der Körperschaft betreffen (vgl. auch Zerwas/Fröhlich, DStR 2007, 1933, 1936) und nur auf der Ebene der Körperschaft eintreten. Dementsprechend können Verluste, die eine Körperschaft als Mitunternehmerin einer KG erleidet, erst auf der Ebene der Körperschaft den Beschränkungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. unterliegen (vgl. Mühlhausen, Ubg 2015, 207). Dies ist dann der Fall, wenn sich nach dem Ausgleich jener Beteiligungsverluste mit anderen Einkünften der Körperschaft insgesamt negative Einkünfte ergeben.
- 38** bb) Auf eine Personengesellschaft, die Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist (hierzu z.B. BVerfG-Beschluss vom 05.06.2013 - 2 BvR 2677/11, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 20, 333, Rz 6), ist § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. hingegen nicht (unmittelbar) anwendbar (vgl. auch HHR/Suchanek, § 8c KStG Rz 32c; Mühlhausen, Ubg 2015, 207). Auch auf Verluste einer KG, die einer als Kommanditistin beteiligten Körperschaft zugerechnet werden und die dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15a EStG unterliegen, ist § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. nicht anwendbar.
- 39** aaa) Die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a EStG, die auf der Ebene der Mitunternehmerschaft erfolgt, knüpft an den dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteil am Verlust der KG an (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 40** bbb) Während die Höhe des Verlustes und dessen Verteilung auf die Kommanditisten bindend im Gewinnfeststellungsbescheid festgestellt werden, ist über die Höhe des verrechenbaren Verlustes des Kommanditisten bindend im Verlustfeststellungsbescheid gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG zu entscheiden. Dabei bewirkt das aus § 15a EStG resultierende Ausgleichs- und Abzugsverbot keine Änderung der (im Gewinnfeststellungsbescheid erfolgten) Zuweisung des Verlustanteils, sondern eine Umwandlung des Verlustanteils in einen verrechenbaren Verlust (HHR/Lüdemann, § 15a EStG Rz 103), der einer Verwertungssperre unterliegt (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 15a Rz 56; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.07.1989 - IV R 116/87, BFHE 157, 202, BStBl II 1989, 787, unter 2.b). Verrechenbare Verluste sind somit für den Kommanditisten zunächst nicht nutzbar. Sie können sich erst zu einem späteren Zeitpunkt in "echte", abzugsfähige negative Einkünfte wandeln, nämlich dann, wenn Gewinne entstehen, die dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 32; Dötsch, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2008, 437). Die dann mögliche Verlustnutzung erfolgt ebenfalls auf der Ebene der Gesellschaft, indem der dem Kommanditisten zugerechnete Anteil am Gewinn der KG um die --nunmehr in ausgleichsfähige Verluste gewandelten, bisher nur verrechenbaren-- Verluste gemindert wird.
- 41** ccc) Dieses Konzept entspricht dem Sinn und Zweck des § 15a EStG, der dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich und -abzug nur insoweit gewährt, als der Kommanditist wirtschaftlich durch den Verlust belastet wird (z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 21, m.w.N.). Es zeigt aber auch, dass die verrechenbaren Verluste des Kommanditisten auf der Ebene der Gesellschaft gebunden sind (ähnlich wohl auch Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 28c; vgl. auch Zerwas/Fröhlich, DStR 2007, 1933, 1936). Sie stellen folglich keine nicht genutzten Verluste einer Körperschaft im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. dar (vgl. Mühlhausen, Ubg 2015, 207; vgl. auch Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8c Rz 28c), sondern (bisher) nicht nutzbare Verluste der Mitunternehmerschaft.
- 42** ddd) Die Nichtanwendbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. auf verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG steht auch im Einklang mit dem Regelungszweck des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.

- 43 Der Verlustabzugsbeschränkung liegt nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/4841, S. 76) der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips "die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners" ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das "neue wirtschaftliche Engagement" unberücksichtigt bleiben (BFH-Urteil vom 30.11.2011 - I R 14/11, BFHE 236, 82, BStBl II 2012, 360, Rz 15).
- 44 Danach betrifft die in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. geregelte Beschränkung der Verlustverwertungsmöglichkeiten für den Anteilserwerber Verluste, die das "alte wirtschaftliche Engagement" getragen, aber nicht genutzt hat. Von solchen Verlusten soll das "neue wirtschaftliche Engagement" nicht profitieren können. Die verrechenbaren Verluste im Sinne des § 15a EStG hat das "alte wirtschaftliche Engagement" jedoch --wie dargelegt-- mangels wirtschaftlicher Belastung weder getragen oder genutzt, noch nutzen können. Die (erstmalige) wirtschaftliche Belastung durch jene Verluste kann erst nach dem schädlichen Beteiligungserwerb --mit dem Anfall von Gewinnen-- und damit beim "neuen wirtschaftlichen Engagement" erfolgen. Die wirtschaftliche Belastung durch den Verlust und die Möglichkeit zum Verlustabzug fallen demnach zusammen.
- 45 d) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA und des BMF greifen nicht durch.
- 46 aa) Auch wenn der Wortlaut des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. weit gefasst ist und die Regelung die "nicht genutzten Verluste" seit ihrer Änderung durch das Jahressteuergesetz 2019 vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) --wieder-- als "nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte" definiert, ändert dies nichts daran, dass es sich bei den vorliegend streitigen verrechenbaren Verlusten --wie dargelegt-- um vor dem schädlichen Beteiligungserwerb entstandene (nicht nutzbare) Verluste einer KG (hier der B-KG), nicht hingegen einer Körperschaft (hier der X-GmbH) handelt, so dass der Anwendungsbereich des § 8c KStG a.F. nicht eröffnet ist.
- 47 bb) Entgegen der Auffassung des FA führt der Umstand, dass die Verluste im Sinne des § 15a EStG materiell-rechtlich dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnen sind, nicht dazu, dass diese --wenn der Mitunternehmer eine Körperschaft ist-- im Rahmen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. das Schicksal der übrigen Verlustpositionen der Körperschaft teilen.
- 48 Es ist zwar richtig, dass die Eigenschaft der Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt die Grundentscheidung der §§ 1 und 2 EStG unberührt lässt, dass Subjekte der Einkommensteuer allein die einzelnen Gesellschafter sind und ihnen die Ergebnisse (Gewinn und Verlust) der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet werden (vgl. z.B. 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 aa). Gleichwohl sind verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG nicht mit den übrigen Verlustpositionen der Körperschaft vergleichbar, denn sie sind --wie dargelegt-- mit einer Verwertungssperre belegt und trotz der Zurechnung zum Mitunternehmer bis zum schädlichen Beteiligungserwerb mangels wirtschaftlicher Belastung für diesen nicht nutzbar.
- 49 cc) Entgegen der Auffassung des FA führt das dargelegte Normverständnis auch nicht zu einer ungerechtfertigten Besserstellung von Verlusten nach § 15a EStG gegenüber solchen, die nicht der Verrechnungsbeschränkung unterliegen, sondern zu einer sachgerechten Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich um Verluste der KG handelt, die gemäß § 15a EStG einer Verwertungssperre unterliegen.
- 50 dd) Das in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argument, dass § 8c Abs. 1 KStG a.F. auch den Handel mit "§ 15a-Verlusten", denen ein wirtschaftlicher Wert für den Erwerber zukomme, unterbinden solle, überzeugt ebenfalls nicht. In Anbetracht der bestehenden Verwertungssperre ist bereits nicht ersichtlich, dass "§ 15a-Verluste" für einen Anteilserwerber regelmäßig einen wirtschaftlichen Wert haben und damit ein Anreiz für einen entsprechenden "Verlusthandel" besteht.
- 51 ee) Die angeführten Wertungswidersprüche zum Bereich der Gewerbesteuer vermag der Senat nicht zu erkennen. Vielmehr entspricht es der gesetzgeberischen Wertung, dass es gewerbesteuerrechtlich zu abweichenden Ergebnissen kommen kann, denn die Ermittlung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft geht in Bezug auf die Behandlung verrechenbarer Verluste im Sinne des § 15a EStG von anderen Grundsätzen aus. § 15a EStG findet bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft keine Anwendung, so dass "§ 15a-Verluste" in voller Höhe in die Feststellung des vortragsfähigen Fehlbetrags nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) eingehen (BFH-Urteil vom 28.05.1997 - VIII R 39/97, BFH/NV 1997, 857). Verrechenbare Verlustanteile im Sinne des § 15a EStG werden somit bei der Mitunternehmerschaft wie voll ausgleichsfähige Verlustanteile behandelt. Darüber hinaus ordnet § 10a Satz 10 GewStG die entsprechende Anwendung des § 8c KStG ausdrücklich an. Sein Halbsatz 1 erfasst die eigenen Fehlbeträge der Körperschaft, wenn im Gesellschafterkreis der Körperschaft ein schädlicher

Beteiligungserwerb stattgefunden hat (BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 24), sein Halbsatz 2 die Fehlbeträge der Mitunternehmerschaft, wenn an ihr eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt und ein schädlicher Beteiligungserwerb (Gesellschafterwechsel) auf Ebene der Körperschaft erfolgt ist (BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 29/18, BFHE 270, 538, BStBl II 2021, 722, Rz 32). Danach stellen im Gewerbesteuerrecht verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG eigene Verluste der Mitunternehmerschaft beziehungsweise des Mitunternehmers dar, die --kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung-- in den Fällen des § 8c KStG (a.F.) "vernichtet" werden. Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Verluste nach § 15a EStG unterscheidet sich hiervon --wie dargestellt-- grundlegend.

- 52** ff) Der Hinweis des BMF auf die Behandlung von verrechenbaren Verlusten im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen kann ebenfalls kein anderes Verständnis des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. begründen. Das Umwandlungssteuerrecht regelt den Untergang verrechenbarer Verluste im Sinne des § 15a EStG in Sonderbestimmungen (z.B. § 4 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes). Als solche sind diese jedoch nicht geeignet, das vom BMF präferierte Verständnis des § 8c KStG a.F. zu begründen.
- 53** gg) Zudem kann der Senat dafür, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. im Fall der Beteiligung einer Körperschaft als Kommanditistin an einer KG § 15a EStG überlagert, sofern es zu einem schädlichen Beteiligungserwerb kommt, keine gesetzliche Grundlage erkennen. Eine solche wäre aber insbesondere auch deshalb erforderlich, weil der vom FA und vom BMF unter Verweis auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. geforderte Wegfall des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG dazu führte, dass dieser zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr zum Ausgleich eines (bilanziellen) Wegfallgewinns aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos der X-GmbH bei der B-KG (vgl. BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b aa) zur Verfügung stehen würde. Damit ergäbe sich aus dem Wegfall des verrechenbaren Verlustes eine Zusatzbelastung durch die Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos, für die es keinen hinreichenden sachlichen Grund gäbe.
- 54** e) Schließlich zeigt auch die verfahrensrechtliche Umsetzung der auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. gestützten Kürzung des verrechenbaren Verlustes der X-GmbH, dass der Sichtweise des FA und des BMF nicht zu folgen ist.
- 55** Das FA geht zwar zutreffend davon aus, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. grundsätzlich nur auf Körperschaften Anwendung findet. Seine Auffassung, auch im Streitfall finde § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. auf Ebene der Körperschaft --das heißt der X-GmbH-- Anwendung, begründet das FA damit, dass die verrechenbaren Verluste der Körperschaft zugerechnet werden und das Schicksal der übrigen Verlustpositionen der Körperschaft teilen. Gleichwohl nimmt das FA die aus § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. hergeleitete Kürzung der verrechenbaren Verluste der X-GmbH nicht auf der Ebene der X-GmbH (im Körperschaftsteuerbescheid beziehungsweise Verlustfeststellungsbescheid), sondern auf der Ebene der Mitunternehmerschaft (im Verlustfeststellungsbescheid der B-KG) vor. Dieses Vorgehen steht nicht nur im Widerspruch zur materiellen Begründung des FA zur Anwendung des § 8c KStG a.F. Es wirft zudem die Frage auf, ob § 15a Abs. 4 EStG für eine solche Verfahrensweise überhaupt eine hinreichende gesetzliche Grundlage (vgl. § 179 Abs. 1 AO) bietet. Daran ändert der Hinweis des FA, die Verlustkürzung gemäß § 8c KStG a.F. erfolge allein aus verfahrenstechnischen Gründen im Rahmen der Verlustfeststellung gemäß § 15a EStG, da eine Erfassung auf der Ebene der X-GmbH wegen der Grundlagenfunktion des Verlustfeststellungsbescheides nicht möglich sei, nichts.
- 56** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de