

Urteil vom 03. Februar 2010, IV R 61/07

Formwechsel einer GmbH in eine KG - Verrechenbare Verluste nach § 15a EStG - Rückwirkung der Haftungsverfassung

BFH IV. Senat

EStG § 15a, UmwStG § 2, UmwStG § 14, FGO § 48, HGB § 171

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 11. Juli 2007, Az: 1 K 456/05

Leitsätze

Wird eine GmbH in eine KG formwechselnd und nach § 2 i.V.m. § 14 UmwStG 1995/1999 rückwirkend umgewandelt, so ist für Zwecke der Bestimmung der den Rückwirkungszeitraum betreffenden verrechenbaren Verluste i.S. von § 15a EStG auch die Haftungsverfassung des entstandenen Rechtsträgers (KG) auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zurückzubeziehen.

Tatbestand

I.

- 1** 1. Die Klägerin und Revisionsklägerin --die A-KG i.L. (im Folgenden: A-KG)-- ist durch formwechselnde Umwandlung aus der A-GmbH hervorgegangen. Am Stammkapital der A-GmbH (51.000 DM) waren X., Y. und Z. mit jeweils 17.000 DM beteiligt. Die Umwandlung wurde am 18. Mai 1999 beschlossen. Dem notariell beurkundeten Beschluss lag die zum 30. November 1998 erstellte Übertragungsbilanz der A-GmbH gemäß § 14 des Umwandlungssteuergesetzes 1999 (UmwStG 1999) zugrunde. Zugleich wurden sowohl die (Pflicht-)Einlagen als auch die Haftsummen der Kommanditisten (X., Y., Z.) auf jeweils 255.000 € (= 498.737 DM) festgelegt (vgl. § 234 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes 1999 --UmwG 1999--). Der Formwechsel ist --aufgrund des am 2. Juli 1999 gestellten Antrags-- am 6. August 1999 im Handelsregister eingetragen worden.
- 2** 2. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte den im Zeitraum vom 1. bis 31. Dezember 1998 (Rumpfwirtschaftsjahr 1998) erzielten Verlust der KG, der sich vor allem aufgrund der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz ergab, an und stellte zunächst mit den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Feststellungsbescheiden gegenüber den Kommanditisten ausgleichsfähige Verlustanteile fest. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat das FA jedoch die Auffassung, dass von dem im Gesamthandsvermögen angefallenen Verlust (nunmehr: 1.529.271 DM; zuvor: 1.526.763 DM) nur der dem umgewandelten Kapital der GmbH entsprechende Einlagebetrag der Kommanditisten (insgesamt 213.177,81 DM) ausgleichsfähig sei; im Übrigen (1.316.093 DM) unterlägen die Verlustanteile --mangels Eintragung der erhöhten Haftsummen am Bilanzstichtag (31. Dezember 1998)-- dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dementsprechend wurden mit den Bescheiden vom 8. Oktober 2004 die Gewinnfeststellung 1998 geändert und zum 31. Dezember 1998 verrechenbare Verluste in Höhe von 431.259 DM (X.), 435.034 DM (Y.) und 449.800 DM (Z.) festgestellt.
- 3** 3. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage der A-KG wurde abgewiesen. Das Finanzgericht (FG) führte hierzu u.a. aus, dass die Eintragung der KG im Handelsregister (6. August 1999) --einschließlich der gleichfalls verzeichneten Haftsummen der Kommanditisten-- nach dem Stichtagsprinzip des § 15a EStG nicht auf das Rumpfwirtschaftsjahr 1998 zurückwirke. Anderes ergebe sich nicht aus der Rückwirkungsanordnung des § 14 Satz 3 UmwStG 1999. Da die Verluste einer Kapitalgesellschaft nicht deren Gesellschaftern zuzurechnen seien, bestehe auch mit Rücksicht auf den Zweck des UmwStG 1995/1999, der vor allem darin bestehe, steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen zu beseitigen, kein Grund, nach einem Formwechsel in eine KG die Verluste sofort zum Abzug zuzulassen (wegen weiterer Einzelheiten vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1888).
- 4** 4. Mit der vom FG zugelassenen Revision macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass sich die umwandlungssteuerliche Rückwirkung (§§ 14, 2 UmwStG 1999) auch auf die Verlustnutzung nach § 15a EStG

erstrecke und demgemäß ab dem steuerlichen Umwandlungsstichtag auf das erst im Folgejahr eingetragene Haftkapital abzustellen sei. Dies zeige insbesondere der Vergleich mit dem Formwechsel einer GmbH in eine OHG. Obgleich auch deren Gesellschafter erst mit Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister persönlich und unbeschränkt hafteten, seien ihnen im Rückwirkungszeitraum ausgleichsfähige Verluste zuzurechnen. Nichts anderes könne für die erweiterte Außenhaftung eines Kommanditisten (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 234 Nr. 2 UmwG 1999) gelten.

5 5. Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Bescheide zur gesonderten Feststellung der verrechenbaren Verluste auf den 31. Dezember 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Februar 2005 aufzuheben.

6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 1. Zutreffend ist die Vorinstanz davon ausgegangen, dass sich die Klage ausschließlich gegen die Feststellung der verrechenbaren Verluste der Kommanditisten zum 31. Dezember 1998 richtet.

9 a) Die Feststellung eines verrechenbaren Verlusts (§ 15a Abs. 4 EStG) und die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer KG (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) sind --ungeachtet dessen, dass beide Regelungen wechselseitig im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid stehen (§ 182 Abs. 1 AO; vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juni 2006 IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687)-- selbständige Verwaltungsakte mit unterschiedlichen Regelungsgegenständen. Demgemäß sind selbst dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (BFH-Urteil vom 23. Februar 1999 VIII R 29/98, BFHE 188, 146, BStBl II 1999, 592), Streitfragen zur Höhe der festzustellenden verrechenbaren Verluste durch Anfechtung des Bescheids i.S. von § 15a Abs. 4 EStG zu klären (§ 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO; BFH-Urteil in BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, zu II.2.c cc (3a)).

10 b) Da bereits mit der Klageschrift vom 23. März 2005 die fehlerhafte Anwendung des § 15a EStG durch das FA geltend gemacht und dem Vortrag zudem eine Kopie der Einspruchsentscheidung vom 23. Februar 2005 beigefügt wurde, ist die Klage dahin auszulegen, dass mit ihr nur die Feststellung der verrechenbaren Verluste angefochten werden sollte. Folge hiervon ist zum einen, dass die Höhe der mit dem Bescheid gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO für das Rumpfwirtschaftsjahr 1998 festgestellten und den Kommanditisten zugerechneten Verluste --auch soweit sie die Anteile am Gesamthandsvermögen der A-KG betreffen-- in Bestandskraft erwachsen sind. Folge hiervon ist des Weiteren, dass --sollte die anhängige Klage (betreffend § 15a Abs. 4 EStG) Erfolg haben-- die im Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Folgebescheid) ausgewiesenen ausgleichsfähigen Verluste entsprechend zu erhöhen wären (§§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 182 Abs. 1 AO).

11 2. Dem FG ist ferner darin zu folgen, dass aufgrund der verfahrensmäßigen Verbindung beider --gesondert und einheitlich zu treffender-- Feststellungen (§ 15a Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStG) die A-KG auch nach Eintritt der Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheids (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) befugt ist, Klage gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlusts zu erheben (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163, zu I., m.w.N.). Auch steht --wie von der Vorinstanz gleichfalls zutreffend erkannt-- der Klagebefugnis der A-KG nicht entgegen, dass über ihr Vermögen bereits vor Erhebung der Klage das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Letzteres lässt sowohl das Gewinnfeststellungsverfahren als auch das Feststellungsverfahren gemäß § 15a Abs. 4 EStG unberührt, da deren (steuerrechtliche) Folgen nur die Gesellschafter persönlich und nicht den nach Insolvenzrecht abzuwickelnden Vermögensbereich der Personengesellschaft betreffen (vgl. Senatsurteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705, m.w.N.). Demgemäß wird die A-KG auch im anhängigen Gerichtsverfahren von ihren Liquidatoren --und damit

im Zweifel von sämtlichen Gesellschaftern-- vertreten (§§ 149 Satz 2, 146 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--).

- 12** 3. Das FG hat jedoch nicht berücksichtigt, dass die Geltung der Verlustverwertungsbeschränkung des § 15a EStG eine Frage betrifft, die i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO die Kommanditisten der A-KG persönlich angeht, und mithin X., Y. und Z. notwendig zum finanzgerichtlichen Verfahren beizuladen waren (§ 60 Abs. 3 FGO; vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163, zu I.; vom 7. April 2005 IV R 24/03, BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598, zu I.).
- 13** Die notwendige Beiladung gehört zur Grundordnung des Verfahrens, deren Einhaltung nicht der Disposition der Beteiligten unterliegt. Zwar kann dieser Verfahrensfehler nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO durch eine Beiladung im Revisionsverfahren geheilt werden. Der Senat übt jedoch das ihm insoweit zustehende Ermessen dahin aus, dass er von einer Beiladung absieht und die Sache an die Vorinstanz zurückverweist. Hierfür spricht mit Rücksicht darauf, dass im Streitfall drei Kommanditisten am Klageverfahren zu beteiligen und deshalb Verzögerungen sowie sonstige Erschwernisse bei der praktischen Umsetzung der Beiladungen nicht von vorneherein auszuschließen sind, nicht nur die Sachnähe des Instanzgerichts. Hinzu kommt, dass --nach Maßgabe der folgenden, für den zweiten Rechtsgang jedoch nicht bindenden Ausführungen-- die Feststellungen der Vorinstanz keine abschließende Entscheidung über die zwischen den Beteiligten umstrittene materiell-rechtliche Frage gestatten und es deshalb auch in der Sache einer weiteren und nach § 118 Abs. 2 FGO dem Instanzgericht obliegenden Sachverhaltsaufklärung bedarf (vgl. --einschließlich vorliegend nicht einschlägiger Ausnahmen-- Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 41 ff.).
- 14** 4. Im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des Rechtsstreits weist der Senat darauf hin, dass er Bedenken hat, der Ansicht der Vorinstanz zu folgen, nach der die Haftsummeneinträge keinen Einfluss auf die Höhe der den Kommanditisten zuzurechnenden ausgleichsfähigen Verluste nehmen.
- 15** a) Zutreffend ist allerdings der Ausgangspunkt der Vorinstanz, dass die nach § 15a EStG gebotene Prüfung, ob für den Kommanditisten ausgleichsfähige oder nur mit künftigen Gewinnen aus seiner Beteiligung verrechenbare Verluste festzustellen sind, dem Stichtagsprinzip unterliegt. Hiernach ist nicht nur die Höhe des Kapitalkontos im Rahmen des Grundtatbestands des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 2000 VIII R 11/98, BFHE 192, 422, BStBl II 2001, 166, zu II.2.b aa), sondern --wie dem Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zweifelsfrei zu entnehmen-- auch die für den sog. erweiterten Verlustausgleich maßgebliche Haftsumme des Kommanditisten nach den tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen am jeweiligen Bilanzstichtag zu bestimmen (BFH-Beschluss vom 28. Mai 1993 VIII B 11/92, BFHE 171, 300, BStBl II 1993, 665). Die für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr festgestellten verrechenbaren Verluste können deshalb weder aufgrund von Einlagen, die nach dem Bilanzstichtag geleistet werden, noch aufgrund von nach diesem Zeitpunkt im Handelregister verzeichneten Haftsummeneinträgen in ausgleichsfähige Verluste umqualifiziert werden (BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359).
- 16** b) Das FG hat jedoch nicht hinreichend berücksichtigt, dass die im Streitfall zu beachtende steuerrechtliche Rückwirkung des im August 1999 eingetragenen Formwechsels nach § 2 i.V.m. § 14 Satz 3 UmwStG 1999 auch auf die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a EStG zum 31. Dezember 1998 einwirkt.
- 17** aa) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 UmwStG 1995/1999 sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Gleiches gilt nach § 2 Abs. 2 UmwStG 1995/1999 für die Gesellschafter, die an einer --das Vermögen der Körperschaft-- übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sind.
- 18** aaa) Beide Bestimmungen knüpfen für den Fall, dass mit der Umwandlung ein Rechtsträgerwechsel verbunden ist --also beispielsweise bei Verschmelzung einer GmbH auf eine Personengesellschaft--, insoweit an das Handelsrecht an, als einerseits das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers (im Beispiel: GmbH) zwar erst mit der Eintragung der KG auf diese übergeht (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), andererseits aber der Handelsregisteranmeldung am Sitz der GmbH eine Schlussbilanz beizufügen ist, die auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag zu erstellen ist (§ 17 Abs. 2 UmwG 1995/1999). Dieser Stichtag und damit auch der nach § 2 UmwStG 1995/1999 maßgebliche steuerliche Übertragungstichtag geht, wenn nicht zwingend, so jedenfalls zumeist dem Verschmelzungstichtag unmittelbar voran, ab dem die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG; vgl. --zum Streitstand--

Senatsurteil vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 5 UmwG Rz 65).

- 19** bbb) In der Begründung des Umwandlungs-Steuergesetzes 1957 vom 11. Oktober 1957 (BStBl I 1957, 468) --UmwStG 1957--, das erstmals eine § 2 UmwStG 1995/1999 entsprechende Rückwirkung anordnete, ist hierzu erläutert, dass die "handelsrechtliche Umwandlungsbilanz an sich der steuerlichen Gewinn- und Ertragsermittlung ... nicht zugrunde gelegt werden" könne, weil sie meist einen anderen Vermögensstand wiedergebe, "als tatsächlich im Zeitpunkt der Umwandlung vorhanden ist und auf die übernehmende Personengesellschaft übergeht... Es entspricht dem Bedürfnis der Praxis, daß die Bilanz, die handelsrechtlich der Umwandlung zugrunde gelegt wird, zugleich auch für die Besteuerung maßgeblich ist. § 2 Abs. 2 sieht deshalb vor, daß die Besteuerung der umgewandelten Kapitalgesellschaft und der übernehmenden Personengesellschaft sowie deren Gesellschafter so zu erfolgen hat, als ob bereits in dem Zeitpunkt, für den die Umwandlungsbilanz aufgestellt worden ist (Umwandlungsstichtag), das Vermögen der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft übertragen ... worden wäre" (BTDrucks 3497, S. 8).
- 20** ccc) Mit dem UmwStG 1995 (1999) wurde --i.V.m. dem UmwG 1995/1999-- nicht nur der Rückwirkungszeitraum von bisher sechs Monaten (vgl. § 4 Abs. 2 UmwG a.F.) auf acht Monate (§ 2 UmwStG 1995/1999 i.V.m. § 17 Abs. 2 Satz 3 UmwG 1995/1999) ausgedehnt. Darüber hinaus wurde für den --erstmalig in § 191 UmwG 1995/1999 eröffneten-- Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, der gleichfalls erst mit der Handelsregistereintragung wirksam wird (§ 202 Abs. 1 und Abs. 2 UmwG 1995/1999), in § 14 UmwStG 1995/1999 (heute: § 9 UmwStG n.F.) nicht nur die entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 1995/1999 (Satz 1), sondern darüber hinaus auch angeordnet, dass die Kapitalgesellschaft für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat (Satz 2), und diese Bilanzen auch auf einen Umwandlungsstichtag erstellt werden können, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister liegt (Satz 3). Hintergrund dieser Regelungen ist die Erwägung, dass die handelsrechtliche Vorstellung einer die Identität des Rechtsträgers wahren (formwechselnden) Umwandlung der Systematik des Körperschaftsteuer- und Einkommensteuergesetzes widerstreitet, nach der die Körperschaft als selbständiges Steuersubjekt mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer unterliegt, die Gesellschafter der Personengesellschaft hingegen mit ihrem Gewinnanteil der Einkommensteuer unterworfen sind. Demgemäß zielt § 14 UmwStG 1995/1999 mittels Verweis auf die für die Verschmelzung geltenden Bestimmungen der §§ 3 bis 8, 10 UmwStG 1995/1999 darauf, auch beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft --entgegen der zivilrechtlichen Kontinuität des Rechtsträgers-- für Zwecke der Einkommensbesteuerung einen Vermögensübergang auf der Grundlage nur steuerrechtlich zu erstellender Übertragungs- und Eröffnungsbilanzen zu fingieren (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474, zu II.1.a aa). Zum anderen bilden diese Bilanzen zugleich die Grundlage dafür, dass der Formwechsel --im Ergebnis gleich den für eine Verschmelzung geltenden Regeln (s. oben)-- steuerrechtlich auf einen Zeitpunkt vor Wirksamwerden des Formwechsels zurückbezogen werden kann und hiernach das Einkommen und Vermögen der (formwechselnd umgewandelten) Kapitalgesellschaft sowie der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter so zu ermitteln ist, als ob der (steuerrechtlich fingierte) Vermögensübergang bereits mit Ablauf des Stichtags der Übertragungsbilanz auf die Personengesellschaft stattgefunden hätte (§ 2 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. § 14 Satz 3 UmwStG 1995/1999; einhellige Auffassung vgl. z.B. Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 9 UmwStG Rz 16; Dötsch/Patt/Pung/ Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., § 9 Rz 21 ff.; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 9 UmwStG Rz 67).
- 21** bb) Im Streitfall ist bereits aufgrund der Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheids (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) von einer rückwirkenden formwechselnden Umwandlung der A-GmbH und damit davon auszugehen, dass deren Vermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags (hier: 30. November 1998) --steuerrechtlich-- als auf die A-KG (Klägerin) übertragen zu behandeln ist (vgl. zur Bindungswirkung sog. vorgreiflicher Umstände die Nachweise in BFH-Urteil vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253); im Übrigen kann auch materiell-rechtlich kein Zweifel daran bestehen, dass vorliegend die Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 UmwStG 1999 erfüllt sind und insbesondere der Zeitraum von acht Monaten zwischen der Handelsregisteranmeldung des Formwechsels (2. Juli 1999) und dem Stichtag der Übertragungsbilanz (30. November 1998) gewahrt wurde.
- 22** aaa) Folge hiervon ist zum einen, dass --bezogen auf das Rumpfwirtschaftsjahr 1998 (1. bis 31. Dezember 1998)-- für die (fingierte) Personengesellschaft ein (steuerrechtlicher) Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist, dessen Ergebnis (hier: Verlust) den Gesellschaftern der (zum Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres 1998 noch bestehenden) GmbH als originäre mitunternehmerische Einkünfte zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

- 23** bbb) Zum anderen ist mit der Fiktion des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. § 14 Satz 3 UmwStG 1995/1999 --d.h. der Anweisung, der Besteuerung im Rückwirkungszeitraum einen gedachten Sachverhalt zugrunde zu legen-- verbunden, dass auch die Haftungsverfassung der A-KG (Klägerin), die zivilrechtlich gleichfalls erst im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung des Formwechsels wirksam wird (vgl. zur Kommanditistenhaftung Ihrig in Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 2. Aufl., § 234 Rz 8 f.; Happ/Göthel in Lutter, Umwandlungsgesetz, 4. Aufl. 2009, § 234 Rz 35), auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückzubeziehen ist.
- 24** (1) Diese Beurteilung entspricht nicht nur dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG 1999, nach dem die Rückwirkung nicht auf die Bestimmung des Gewinns oder Verlusts der durch den Formwechsel entstandenen Personengesellschaft beschränkt, sondern --im Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers (s. oben)-- auch für das "Einkommen" (vgl. § 2 Abs. 4 EStG) der Gesellschafter aus ihrer (mitunternehmerschaftlichen) Beteiligung an der "Übernehmerin" --hier also: an der A-KG-- zu beachten ist. Sie ist vor allem unter systematischen Gesichtspunkten deshalb unerlässlich, weil unter der den Streitfall kennzeichnenden Prämisse, dass der Formwechsel erst nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der --steuerrechtlich rückwirkend entstandenen-- Personengesellschaft im Handelsregister verzeichnet wird, nur der steuerrechtliche Rückbezug des den umgewandelten Rechtsträger kennzeichnenden Haftungsregimes überhaupt eine Entscheidung darüber gestattet, ob die im Rückwirkungszeitraum den Gesellschaftern zugerechneten Verlustanteile der Abzugsbeschränkung des § 15a EStG unterstehen. Die Vorschrift ist demnach --worauf die Klägerin in der Revisionsbegründung zu Recht hingewiesen hat-- beispielsweise für den Fall nicht einschlägig, dass eine GmbH im Jahre 02 formwechselnd in eine OHG mit steuerrechtlicher Rückwirkung zum 30. November 01 umgewandelt wird. Auch ist es --in dieser Fallabwandlung-- ausgeschlossen, die den Gesellschaftern im Rückwirkungszeitraum zugerechneten Verlustanteile deshalb den Verwertungsbeschränkungen des § 15a EStG zu unterwerfen, weil der Formwechsel am Ende des ersten (steuerrechtlichen) Wirtschaftsjahres der OHG (Rumpfwirtschaftsjahr 01) im Handelsregister noch nicht eingetragen war und mithin die Gesellschafter im Rückwirkungszeitraum noch nicht der Haftung nach den §§ 105 Abs. 1, 128 HGB unterlagen. Insbesondere kann hierin kein Umstand gesehen werden, der es rechtfertigen würde, von der einem Kommanditisten vergleichbaren Haftung i.S. von § 15a Abs. 5 EStG auszugehen; Letzteres ist jedenfalls mit Rücksicht darauf ausgeschlossen, dass die Gesellschafter der OHG ab der Eintragung des Formwechsels (Wirtschaftsjahr 02) auch für die bis dahin begründeten (Alt-)Verbindlichkeiten persönlich und unbeschränkt einzustehen haben (vgl. Kübler in Semler/Stengel, a.a.O., § 202 Rz 25).
- 25** (2) Die Auslegung des § 2 UmwStG 1995/1999 dahin, dass die Haftungsverfassung des entstandenen Rechtsträgers auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückzubeziehen ist, ist nicht nur für die Anwendbarkeit des § 15a EStG "dem Grunde" nach, sondern ferner auch zu beachten, wenn --wie im Streitfall-- eine GmbH in eine KG umgewandelt wird und deshalb die im Rückwirkungszeitraum angefallenen Verlustanteile der Kommanditisten nur nach Maßgabe der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a EStG als ausgleichs- und abzugsfähig anzuerkennen sind.
- 26** (a) Obgleich das Reinvermögen der GmbH erst im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung des Formwechsels (hier: 6. August 1999) als Sacheinlagen der Gesellschafter zu behandeln ist (Ihrig in Semler/Stengel, a.a.O., § 234 Rz 8), ist steuerrechtlich --als untrennbarer Teil des rückwirkenden Vermögensübergangs-- bereits zum Übertragungstichtag (hier: 30. November 1998) eine Einlage der Kommanditisten zu fingieren und auf dieser Grundlage auch das steuerrechtliche Kapitalkonto der Kommanditisten zum Ende des Rumpfwirtschaftsjahres 1998 fortzuentwickeln. Mithin ist hiernach --d.h. nach den aus der Rückwirkungsfiktion abgeleiteten steuerlichen Kapitalkontenständen zum Ende des Wirtschaftsjahres 1998-- auch zu bestimmen, in welcher Höhe den Kommanditisten ausgleichsfähige Verluste nach der Grundregel des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (Verlustausgleich gemäß geleisteter Einlagen) zuzurechnen sind (gl.A. Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 1005).
- 27** (b) Nichts anderes kann für den erweiterten Verlustausgleich gemäß § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG gelten. Die hierfür maßgebliche Haftsumme (§ 171 Abs. 1 HGB) ist nicht nur konstitutiver Bestandteil des Formwechsels der GmbH in eine KG (§ 234 Nr. 2 UmwG; Ihrig in Semler/Stengel, a.a.O., § 234 Rz 8), d.h. in die "Übernehmerin" des Vermögens der Kapitalgesellschaft (§ 2 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 UmwStG 1999). Die rückwirkende Berücksichtigung der Haftsumme und damit die Einschränkung des Stichtagsprinzips (vgl. § 15a Abs. 1 Satz 3 EStG) ist vor allem in systematischer Hinsicht angezeigt, weil --wie erläutert-- für die Gesellschafter einer OHG die Verlustverwertungsschranke des § 15a EStG auch im Rückwirkungszeitraum nicht greift und es deshalb jedenfalls im Grundsatz geboten ist, den Kommanditisten, der im Umfang des (positiven) Unterschiedsbetrags zwischen Haftsumme und Einlage den Gläubigern der KG persönlich einzustehen hat und damit rechtlich und wirtschaftlich eine dem Gesellschafter einer OHG vergleichbare Stellung einnimmt (vgl. hierzu allgemein Söffing/Wrede, Finanz-Rundschau 1980, 365, 371), mit Rücksicht auf die Ausgleichsfähigkeit der ihm ab dem steuerlichen Übertragungszeitpunkt zugerechneten Verluste einem OHG-Gesellschafter gleichzustellen.

- 28** (3) Der Senat neigt dazu, dass dieser Grundsatz auch dann keine Einschränkung erfährt, wenn der (tatsächliche) Haftungsumfang des Kommanditisten im Zeitpunkt der Umwandlung (hier: 6. August 1999) die --steuerrechtlich zu fingierende-- Außenhaftung am Ende des ersten (steuerlichen) Wirtschaftsjahres der KG (hier: 31. Dezember 1998) unterschreitet. Im Streitfall bedarf es hierzu jedoch keiner abschließenden Entscheidung, da nach dem Betriebsprüfungsbericht --auch bezogen auf die Verhältnisse jedes einzelnen Kommanditisten-- im Jahr 1999 die Entnahmen (insgesamt 251.121,85 DM) die Summe aus Gewinn und Einlagen (insgesamt rd. 138.000 DM) deutlich überschritten haben. Der Senat kann ferner offenlassen, ob --wie im Schrifttum vertreten (vgl. Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 234 UmwG Rz 5)-- die zivilrechtlich auf den Zeitpunkt des Formwechsels anzusetzenden (s. oben) und die Haftung des Kommanditisten ausschließenden Sacheinlagen (§ 171 Abs. 1 HGB) auch die stillen Reserven des Vermögens der vormaligen GmbH umfassen. Auch hierauf wird es im anhängigen Verfahren mit großer Wahrscheinlichkeit nicht ankommen, da Sacheinlagen nach allgemeinen Grundsätzen nur haftungsbefreiend wirken, soweit sie auf die Einlageschuld angerechnet werden (MünchKommHGB/K. Schmidt, 2. Aufl., §§ 171, 172 Rz 48), und in der eingereichten Handelsbilanz zum 31. Dezember 1999 lediglich das Buchkapital zum Ende des Vorjahres (1998) in Höhe von insgesamt 213.777,81 DM ("umgewandeltes Kapital") als auf die Einlageverpflichtung geleistet ausgewiesen wurde.
- 29** c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze wird das FG im zweiten Rechtsgang nicht nur die bisher unterbliebenen Beiladungen nachzuholen und den Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auf der Grundlage der (positiven) steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten zum 1. Dezember 1998 --ggf. einschließlich etwaiger Einlagen und Entnahmen im Rumpfwirtschaftsjahr 1998 (vgl. zu deren Ansatz Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, § 2 Rz 88, 92)-- zu bestimmen haben. Darüber hinaus wird es --ausgehend von den eingetragenen Haftsummen in Höhe von jeweils 255.000 €-- den für den Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG maßgeblichen (fiktiven) Haftungsumfang der Kommanditisten zum 31. Dezember 1998 zu ermitteln haben. Er bestimmt sich nach handelsrechtlichen Grundsätzen (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2008 IV R 35/07, BFHE 220, 472, BStBl II 2008, 676, zu II.2.b aa) und damit nach den --vorliegend zu fingierenden-- (positiven) handelsrechtlichen Kapitalkonten der Kommanditisten auf den 1. Dezember 1998, die --wie erläutert-- als haftungsmindernde Einlagen zu behandeln sind. Zudem wird das FG auch in diesem Zusammenhang zu überprüfen haben, ob die Kommanditisten im Rumpfwirtschaftsjahr 1998 --wiederum fiktiv-- Einlagen oder Entnahmen gemäß den §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 HGB getätigt haben. Nur der Vollständigkeit halber weist der Senat darauf hin, dass die nach den Feststellungen des FG im Handelsregister verzeichneten Haftsummen (jeweils 255.000 € = 498.736,65 DM) die den Kommanditisten für das Rumpfwirtschaftsjahr 1998 zugewiesenen und das (steuerliche) Gesamthandsvermögen der KG betreffenden Verlustanteile (jeweils 509.757 DM) unterschreiten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de