

Urteil vom 03. Februar 2010, IV R 59/07

Doppelstöckige Personengesellschaft - Wegfall des Verlustvortrags nach § 10a GewStG - Rückwirkung - Voraussetzungen der Unternehmeridentität - Auswirkung der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf eine doppelstöckige Personengesellschaft

BFH IV. Senat

GewStG § 5, GewStG § 10a, UmwStG § 2, EStG § 15 Abs 1 Nr 2 S 2, BGB § 738

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. August 2007, Az: 3 K 2094/06

Leitsätze

1. NV: Geht das Vermögen einer Oberpersonengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen ihrer Gesellschafter über, so bedingt dies bei der Unterpersonengesellschaft einen anteiligen Wegfall des Verlustabzugs nach § 10a GewStG .
2. NV: Beruht die Gesamtrechtsnachfolge auf einem dem UmwStG 1995 unterstehenden Vorgang, ist für den Wegfall des Verlustabzugs auch die Rückwirkung gem. § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UmwStG zu beachten .
3. NV: Ein-Unternehmer-Personengesellschaften sind nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG subjektiv gewerbsteuerpflichtig .

Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist der Wegfall des Verlustabzugs nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) aufgrund einer konzerninternen Umstrukturierung im Streit.
- 2 1. An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) --der D-KG-- war die C-KG als Kommanditistin zu 40 % beteiligt. Gesellschafter der C-KG waren die B-GmbH (Komplementärin) sowie als Kommanditisten die A-GmbH und --nach dem Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 1991-- Herr K. (K.) mit Anteilen von jeweils 50 %. Zur Beteiligung des K. hat das Finanzgericht (FG) keine weiteren Feststellungen getroffen. Den Akten ist jedoch zu entnehmen, dass der Anteil treuhänderisch für die A-GmbH gehalten wurde.
- 3 2. Aufgrund des notariell beurkundeten Vertrags vom 25. November 1996 wurde die A-GmbH auf die B-GmbH mit Wirkung zum 1. April 1996, 0:00 Uhr (Verschmelzungstichtag), verschmolzen. Die Umwandlung wurde am 27. Dezember 1996 in das Handelsregister am Sitz der B-GmbH eingetragen. Die Beteiligten haben hiermit nicht nur das Erlöschen der A-GmbH verbunden; darüber hinaus gehen sie --ebenso wie das FG-- davon aus, dass auch die C-KG erloschen und deshalb deren 40 %-ige Kommanditbeteiligung an der D-KG im Wege der Anwachsung auf die B-GmbH übergegangen sei. Im finanzgerichtlichen Verfahren wurde hierzu eine Kopie der Mitteilung des Amtsgerichts ... vorgelegt, nach der am 11. September 1997 die Auflösung der C-KG und das Erlöschen der Firma im Handelsregister eingetragen wurde.
- 4 3. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 4. Mai 2004 einen Änderungsbescheid, mit dem --ausgehend von einem Gewerbeverlust 1996 in Höhe von 9.089.711 DM-- der vortragsfähige Verlust durch Ausscheiden von Gesellschaftern (hier: C-KG) auf nur noch 6.311.701 DM festgestellt wurde. Der Betriebsprüfungsbericht führt hierzu aus, dass zum 31. März 1996 ein Gesellschafterwechsel stattgefunden habe (B-GmbH anstelle von C-KG, s. oben zu I.2.) und insoweit die für den Verlustabzug nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmeridentität entfallen sei. Nachdem die D-KG hiergegen Einspruch eingelegt hatte, erging am 3. Juni 2004 ein weiterer, auf § 35b Abs. 1 GewStG gestützter Änderungsbescheid, der Gegenstand sowohl des Einspruchs- als auch des Klageverfahrens geworden ist. Der angesetzte Gewerbeverlust 1996 hat sich hiernach auf 9.260.034 DM und der festgestellte vortragsfähige Verlust auf 6.482.024 DM erhöht; der Kürzungsbetrag wurde mit --unverändert-- 2.778.010 DM angesetzt. Der Prüfungsbericht erläutert hierzu, dass mit

Rücksicht auf das abweichende Wirtschaftsjahr der D-KG (1. Juli 1995 bis 30. Juni 1996) der zum Ende des Erhebungszeitraums 1996 festzustellende Gewerbeverlust um 9/12 aus 40 % (= Anteil der vormaligen C-KG an der D-KG) zu kürzen sei.

- 5 4. Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das FG stattgegeben. Ein für § 10a GewStG schädlicher Unternehmerwechsel sei --so die Vorinstanz-- zu verneinen, da die B-GmbH bereits vor dem Anwachsungserwerb Mitunternehmerin der C-KG gewesen sei und nunmehr deren Kommanditbeteiligung an der D-KG gewerbesteuerrechtlich fortführe. Tragend hierfür seien die Anweisung in Abschn. 68 Abs. 3 Satz 7 Nr. 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 sowie die Grundsätze des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 2. März 1983 I R 85/79 (BFHE 138, 94, BStBl II 1983, 427). Danach könne ein Gesellschafter, der den Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft übernehme, vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens einen verbleibenden Fehlbetrag der Gesellschaft insoweit abziehen, als dieser Betrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel des Verlustentstehungsjahres auf ihn entfalle; Letzteres sei auch dann zu beachten, wenn der Betrieb von einer Kapitalgesellschaft fortgeführt werde. Nichts anderes könne für den Streitfall gelten, da --so das FG-- die B-GmbH durch die Verschmelzung für eine logische Sekunde zu 100 % an der C-KG beteiligt gewesen und somit deren Verlustabzugsberechtigung durch Anwachsung auf die B-GmbH übergegangen sei. Anderes ergebe sich nicht aus dem BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 12/94 (BFHE 176, 520, BStBl II 1995, 407), nach dem die Anwachsung wie eine Veräußerung zu behandeln sei. Dies betreffe nur Sachverhalte, bei denen der weichende Gesellschafter ein Entgelt erhalte. Hieran fehle es vorliegend, da die B-GmbH keine Gegenleistung erbracht habe. Vielmehr sei die Anwachsung die unvermeidliche (unentgeltliche) Folge davon gewesen, dass die A-GmbH aus der C-KG ausgeschieden sei. Demgemäß sei auch nicht darauf einzugehen, ob die Regelung des § 19 Abs. 2 des Umwandlungsteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) auf den Streitfall im Wege eines Analogieschlusses Anwendung finden könne (wegen weiterer Einzelheiten vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1403).
- 6 5. Mit der Revision beantragt das FA, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Das Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 9 1. 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 Höhe der hiernach noch nicht ausgenutzten --vortragsfähigen-- Fehlbeträge ist gemäß § 10a Satz 2 GewStG 1996 (heute: Satz 6) auf das Ende des Erhebungszeitraums gesondert festzustellen. 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 (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.II.1., m.w.N.).
- 10 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 (d.h. originär) gewerbliche Einkünfte; vielmehr sind sie auch gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs und deshalb sachlich gewerbesteuerpflichtig (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.6.a und b und C.III.9.; Senatsurteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364). Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Unerheblich hierfür ist nicht nur, ob das Ausscheiden auf einem Austritt des Gesellschafters mit der Folge der Anwachsung (§ 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- oder auf einer Anteilsübertragung beruht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.8. und 9.). Darüber hinaus ist es für das Vorliegen eines partiellen (Mit-)Unternehmerwechsels und damit für die anteilige Kürzung des Fehlbetrags nach §

10a GewStG auch ohne Bedeutung, ob der bisherige Gesellschafter auf der Grundlage eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts aus der Gesellschaft ausscheidet oder ob der Anteil --wie beispielsweise bei vorweggenommener Erbfolge oder im Erbfall-- unentgeltlich übergeht (vgl. BFH-Urteile vom 7. Dezember 1993 VIII R 160/86, BFHE 173, 371, BStBl II 1994, 331; vom 14. Dezember 1989 IV R 117/88, BFHE 159, 528, BStBl II 1990, 436).

- 11** b) Im Falle sog. doppelstöckiger Personengesellschaften (Oberpersonengesellschaft hält Anteil an Unterpersonengesellschaft; hier: C-KG an D-KG, Klägerin) 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 (s. oben zu II.1.a) erfüllt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, zu C.III.6.a cc; vgl. auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sowie § 10a Satz 10 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794). 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 hieraus, 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).
- 12** 2. Entgegen der Einschätzung des FG haben die vorstehenden Erläuterungen im Streitfall die Kürzung des Fehlbetrags zur Folge (s. nachfolgend zu II.2.a). Der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Feststellungsbescheids steht --dem Grunde nach-- auch nicht entgegen, dass die Vorinstanz keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob die Treuhandabrede bezüglich des (zunächst) von K. (Treuhand) für die A-GmbH (Treugeberin) gehaltenen Kommanditanteils spätestens am steuerlichen Übertragungstichtag (hier: 31. März 1996) aufgehoben wurde (Variante 1), oder ob das Treuhandverhältnis zunächst fortgeführt wurde (Variante 2). Einer weiteren Sachaufklärung bedarf es insoweit nicht (vgl. nachfolgend zu II.2.b).
- 13** a) Das FG ist davon ausgegangen, dass im Streitfall die Beteiligung der C-KG (Oberpersonengesellschaft) an der Klägerin (D-KG; Unterpersonengesellschaft) der B-GmbH aufgrund der Verschmelzung angewachsen (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) und --mangels eines entgeltlichen Erwerbsgrunds-- der nach § 10a GewStG vortragsfähige Verlust nicht zu kürzen sei. Beides erweist sich als unzutreffend.
- 14** Entgegen der Prämisse des FG hat ein Anwachsungserwerb nicht stattgefunden. Vielmehr erlischt eine Personengesellschaft (Vollbeendigung), wenn aufgrund einer Verschmelzung auf der Stufe ihrer Gesellschafter Anteile an der Personengesellschaft dem übernehmenden Rechtsträger als einzig verbleibendem Gesellschafter übertragen werden (Anteilsvereinigung; vgl. auch § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes 1995 --UmwG 1995--) mit der weiteren Folge, dass auf diesen das Vermögen der Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht (Urteile des Bundesgerichtshofs vom 10. Dezember 1990 II ZR 256/89, BGHZ 113, 132; vom 19. Februar 1990 II ZR 42/89, Der Betrieb 1990, 982; Karsten Schmidt in Festschrift für Ulrich Huber, 969, 989: anwachungsähnlicher Effekt; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG R 103 Fn. 2). Letztlich kommt es auf diese Abgrenzung aber nicht an, da ungeachtet dessen, ob der Beteiligungserwerb der B-GmbH (verbleibende Gesellschafterin der C-KG) auf einer (verschmelzungsbedingten) Anwachsung oder einem (verschmelzungsbedingten) Anteilserwerb (Gesamtrechtsnachfolge kraft Anteilsvereinigung) beruht, jedenfalls der Übergang des Mitunternehmeranteils an der D-KG aus dem Vermögen der C-KG (bisherige Oberpersonengesellschaft) in die Rechtszuständigkeit der Gesellschafter der C-KG zu einem Unternehmerwechsel führt und damit eine (anteilige) Kürzung des Fehlbetrags nach § 10a GewStG bedingt. Ferner ist es hierbei ohne Belang (s. oben zu II.1.a), ob dem Wechsel der Anteilsinhaberschaft eine entgeltliche oder unentgeltliche Abrede zugrunde liegt. Auch kann --wie der Senat mit Urteil in BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731 im Einzelnen erläutert hat-- der Erhalt des Verlustabzugs weder auf die unmittelbare noch auf die sinngemäße Anwendung der Regelung des § 19 Abs. 2 UmwStG 1995 gestützt werden.

- 15** b) Allerdings ist der Streitfall nicht nur dadurch gekennzeichnet, dass der Anteilsübergang zivilrechtlich erst mit Eintragung der Verschmelzung der A-GmbH auf die B-GmbH in das Handelsregister am Sitz des übernehmenden Rechtsträgers (B-GmbH) am 27. Dezember 1996 wirksam geworden ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang weiterhin, dass (entsprechend den Erläuterungen des Betriebsprüfungsberichts) das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr der D-KG zum 30. Juni 1996 geendet hat und deshalb im Rahmen der Feststellung des vortragsfähigen Fehlbetrags nach § 10a GewStG auf das Ende des Erhebungszeitraums 1996 (§ 14 Abs. 2 Satz 2 GewStG) nur ein bereits im Wirtschaftsjahr 1995/96 eingetretener Wechsel im Kreis der mitunternehmerschaftlich beteiligten Gesellschafter der D-KG berücksichtigt werden kann (§ 7 GewStG 1996 --heute: Satz 1-- i.V.m. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG; § 10 Abs. 2 GewStG; Blümich/von Twickel, § 7 GewStG Rz 72, Blümich/Hofmeister, § 10 GewStG Rz 7; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 138, 94, BStBl II 1983, 427). Beide Umstände stehen jedoch der Annahme eines anteiligen Wegfalls des Verlustabzugs nach § 10a GewStG ebenso wenig entgegen wie die --vom FG nicht aufgeklärte-- Frage danach, bis zu welchem Zeitpunkt das Treuhandverhältnis zwischen der A-GmbH (übertragender Rechtsträger) und Herrn K. (bzw. dessen Rechtsnachfolger) fortgeführt worden ist.
- 16** aa) Nimmt man an, dass --Variante 1-- zum steuerrechtlichen Übertragungstichtag (31. März 1996) das Treuhandverhältnis zwischen der A-GmbH (Treugeberin) und Herrn K. bzw. dessen Rechtsnachfolger (Treuhandler) beendet worden ist und deshalb die A-GmbH zu diesem Zeitpunkt Inhaber sämtlicher Kommanditanteile an der C-KG war, so war mit der steuerrechtlichen Fiktion des § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995, nach der das Einkommen der übertragenden Körperschaft (hier: A-GmbH) sowie der Übernehmerin (B-GmbH) so zu ermitteln ist, als ob das Vermögen der A-GmbH mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang (hier: Verschmelzung) zugrunde liegt (steuerrechtlicher Übertragungstichtag; hier: 31. März 1996), auf die B-GmbH übergegangen wäre, zugleich eine rückwirkende (ertragsteuerrechtliche) Beendigung der Mitunternehmerschaft bezüglich der C-KG verbunden. Tragend hierfür ist, dass der Tatbestand der mitunternehmerschaftlich erzielten Gewinnanteile i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG voraussetzt, dass der Betrieb der Personengesellschaft auf Rechnung und Gefahr mehrerer Unternehmer ("Mit"-Unternehmer) geführt wird (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 1. Oktober 1992 IV R 130/90, BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574; vom 5. Juni 1986 IV R 53/82, BFHE 147, 139, BStBl II 1986, 798).
- 17** (1) Für den Streitfall ergibt sich hieraus des Weiteren, dass das Gesamthandsvermögen der --zivilrechtlich bis zur Eintragung der Verschmelzung fortbestehenden-- C-KG und damit auch ihre Beteiligung an der Klägerin (D-KG) der B-GmbH bereits mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) zuzurechnen war, diese deshalb --rückwirkend-- in die bisherige (Mit-)Unternehmerstellung der C-KG bezüglich des Betriebs der D-KG eingerückt und --nach den vorstehenden Erläuterungen-- zugleich auch der der C-KG (sachlich) zugeordnete Teil des Verlustvortrags nach § 10a GewStG (bezüglich des Betriebs der D-KG) noch im Verlauf des Wirtschaftsjahrs 1995/96 weggefallen ist (schädlicher Unternehmerwechsel).
- 18** (2) Der Senat schließt sich mit dieser Beurteilung der Ansicht des Schrifttums an, nach der die Fiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 in Fällen der Anteilsvereinigung das rückwirkende "Erlöschen der Personengesellschaft" --d.h. den rückwirkenden Verlust der (beschränkten) ertragssteuerrechtlichen Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft-- zur Folge hat und das Gesamthandsvermögen dem eigenen Vermögenskreis des Alleinunternehmers zugewiesen wird (Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 2 UmwStG Rz 35; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 2 Rz 32).
- 19** (3) Die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 knüpft nicht nur --auch bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr-- an die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers an (§ 17 Abs. 2 UmwG 1995; vgl. BFH-Urteile vom 22. September 1999 II R 33/97, BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2; vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550). Sie ist nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 auch für die Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer zu beachten.
- 20** bb) Nichts anderes gilt schließlich, wenn man --im Sinne der Variante 2-- davon ausgeht, dass das Treuhandverhältnis der A-GmbH (Treugeberin) bezüglich des zunächst von K. (Treuhandler) gehaltenen 50 %-igen Kommanditeils zum steuerrechtlichen Übertragungstichtag (hier: 31. März 1996; s. oben) noch nicht aufgelöst worden war. Da der Vermögensübergang nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995 auch die Stellung des übertragenden Rechtsträgers als Treugeber erfasst (arg. §§ 672, 675 BGB; vgl. auch Grunewald in Lutter, Umwandlungsgesetz, 4. Aufl. 2009, § 20 Rz 24; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 20 UmwG Rz 85), wäre auch in dieser Sachverhaltsvariante die ertragsteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 mit der Folge zu beachten, dass mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags (31. März 1996) nur noch die B-GmbH an der C-KG unternehmerisch beteiligt gewesen wäre. Demgemäß wäre auch in dieser

Fallgestaltung (Variante 2) eine "mit"-unternehmerschaftliche Verbindung bezüglich der Beteiligungen an der C-KG rückwirkend zu verneinen und deren Gesamthandsvermögen einschließlich des Anteils an der D-KG --gleichfalls mit Rückwirkung-- der B-GmbH zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf das zur gewerbesteuerrechtlichen Behandlung des sog. Treuhandmodells ergangene Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BFH/NV 2010, 1035.

- 21** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Da die Vorinstanz --aus ihrer Sicht folgerichtig-- bisher keine Feststellung zur Höhe des durch den Gesellschafterwechsel bedingten Wegfalls des Abzugsbetrags nach § 10a GewStG getroffen hat, wird dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein. Das Urteil des FG ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de