Finanzgericht Münster, 3 K 3173/05 F

Datum:	22.01.2009
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	3. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	3 K 3173/05 F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2009:0122.3K3173.05F.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 2/5 und der Beklagte zu 3/5.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

T a t b e s t a n d 1

Streitig ist noch, ob bei der Anwendung des § 15a Einkommensteuergesetz (EStG) Gewinne im Sonderbetriebsvermögen mit Verlusten im Gesamthandsvermögen verrechnet werden können. 2

3

Die Klägerin ist eine Holding in der Rechtsform einer AG + Co. KG. Sie ist seit einer Umstrukturierung zum 01.01.1992 Obergesellschaft der Firmengruppe E, die sich mit der Herstellung und dem Vertrieb von Möbeln beschäftigt. Die aktiven Tochtergesellschaften sind überwiegend Kapitalgesellschaften. Kommanditisten der Klägerin waren in den Streitjahren die Beigeladenen R E, A E und die E Holding + Beteiligungs GmbH, die nunmehr unter E International GmbH firmiert. Zu den Einzelheiten der Konzernzusammensetzung wird auf das Schaubild Blatt 113 der Gerichtsakte (GA) verwiesen.

Im Zuge der Umstrukturierung zum 01.01.1992 wurden u.a. Anteile an den produzierenden Kapitalgesellschaften der Firmengruppe E in die Obergesellschaft eingebracht. Steuerliche Mehrwerte wurden in negativen Ergänzungsbilanzen korrigiert. Die Umstrukturierung war Gegenstand einer Betriebsprüfung. Zu den Einzelheiten der auf einem notariellen Vertrag vom 29.06.1992 beruhenden Umstrukturierung und der daraus resultierenden, zwischen den Beteiligten unstreitigen, steuerrechtlichen Folgen wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 09.02.1995 nebst Anlagen (vgl. Blatt 122-172 der GA) verwiesen. 4

Die Klägerin erzielte in den Jahren 1996 und 1997 hohe laufende Verluste, während im Jahr 1998 ein Gewinn erzielt wurde. Im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen entstanden in den Streitjahren hohe Gewinne zum Teil aus der Veräußerung von Beteiligungen sowie Gewinne aus anrechenbarer Körperschaftsteuer und französischen Steuergutschriften (avoir fiscal). Zu den Einzelheiten wird auf die Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1996 bis 1998 nebst Anlagen in den Feststellungsakten sowie auf die Darstellung der anrechenbaren Steuern in der Anlage 12 zur Klagebegründung vom 20.10.2005 (vgl. Blatt 114-119 der GA) Bezug genommen. 5

Bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfungen stellten fest, dass den Verlusten im Gesamthandsvermögen ab 1995 Eigenkapital im Sinne des § 15a EStG nicht mehr gegenüberstand. Dies änderte sich auch nicht dadurch, dass die Beigeladenen A E und R E in den Streitjahren Einlagen leisteten. Zu den Einzelheiten wird auf die Eigenkapitaldarstellung in der Anlage 17 zur Klagebegründung vom 20.10.2005 (Blatt 162 der GA) verwiesen. 6

Für die Streitjahre fand ab Oktober 2000 bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung statt, deren Ergebnisse der Höhe nach unstreitig sind. Die Betriebsprüfung vertrat u.a. die Auffassung, dass aufgrund des sogenannten Saldierungsverbots gem. § 15a EStG die Gewinne im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen in den Streitjahren nicht mit den Verlusten aus dem Gesamthandsvermögen verrechnet werden könnten. Zu den Einzelheiten der Feststellungen wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 31.07.2002 verwiesen. 7

Der Beklagte erließ aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung am 29.11.2002 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 1996 bis 1998, die am 23.07.2004 (für 1997) und am 06.05.2005 (für 1996 und 1998) erneut geändert wurden. Dabei wandte der Beklagte das sogenannte Saldierungsverbot gem. § 15a EStG an und unterließ eine Saldierung der im Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewinne mit den Verlusten im Gesamthandsvermögen. Gegen die geänderten Feststellungsbescheide legte die Klägerin jeweils Einspruch ein. Sie begehrte neben weiteren, inzwischen nicht mehr streitgegenständlichen Änderungen, die Nichtanwendung des sogenannten Saldierungsverbots. Zu den Einzelheiten hierzu wird auf den Vortrag der Klägerin im Einspruchsverfahren verwiesen. 8

Der Beklagte wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidung vom 05.07.2005 als unbegründet zurück. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe im Urteil vom 14.05.2002 (VIII R 9

30/98, BStBl. II 2002, 741) das Saldierungsverbot zwischen Gewinnen im Sonderbetriebsvermögen und Verlusten im Gesamthandsvermögen gem. § 15a EStG bestätigt. Die Klägerin könne auch nicht mit Erfolg einwenden, die Rechtsauffassung des BFH sei im Jahre 1996 noch nicht eindeutig gewesen, so dass sie auf die Saldierungsmöglichkeit habe vertrauen können. Der Beklagte verwies insofern auf das Urteil des BFH vom 14.05.1991 und auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF-Schreiben) vom 15.12.1993 (BStBl I 1993, 976). Auf die Einspruchsentscheidung vom 05.07.2005 wird im Übrigen Bezug genommen.

Mit ihrer Klage vom 01.08.2005 verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Nachdem für den Beigeladenen A E ein außergerichtliches Schuldenbereinigungsverfahren vereinbart wurde und weiteren Änderungsbegehren der Klägerin durch Erlass entsprechender geänderter Feststellungsbescheide für 1996 bis 1998 vom 10.12.2008 (hierzu wird auf Blatt 353 bis 369 der GA verwiesen) entsprochen wurde, ist zwischen den Beteiligten nur noch streitig, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang für die Beigeladenen R E und E Holding + Beteiligungs GmbH eine Verrechnung der Gewinne im Sonderbetriebsvermögen mit Verlusten im Gesamthandsvermögen erfolgen kann. 10

Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, das Verbot der Saldierung der der Höhe nach unstreitigen Gewinne im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten mit Verlusten im Gesamthandsvermögen ergebe sich nicht aus dem Gesetz und sei nicht zwingend. Mindestens für die, der Höhe nach ebenfalls unstreitigen, anrechenbare Körperschaftsteuer und die französischen Steuergutschriften (avoir fiscal) führe das Saldierungsverbot zu einer nicht zu rechtfertigenden Benachteiligung. Auch die Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen bei der Berechnung des negativen Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG sei nicht zwingend. 11

Nach dem Wortlaut des Gesetzes und dem Sinnzusammenhang mit § 15 EStG könne es sich bei dem in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Begriff "andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb" nur um Einkünfte aus anderen Quellen handeln. Denn nach den Grundsätzen des § 15 EStG gebe es nur eine einheitliche Einkunftsgröße eines Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft. Nach dem Grundverständnis des § 15 EStG gebe es somit auch nur einen "Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft". Bis zum Ergehen des Urteils des 8. Senats des BFH vom 14.05.1991 (BStBl II 1992, 167) habe auch die Finanzverwaltung diese Auffassung vertreten (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.1993, BStBl I 1993, 976). 12

Die Rechtsprechung des BFH zum Saldierungsverbot könne nicht überzeugen. Insbesondere ließen sich die Gesetzesmaterialien im Hinblick auf die vom BFH selbst angesprochene Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch anders auslegen. Abzustellen sei auf die wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten. Zweck der Vorschrift des § 15a EStG sei es, den Verlustausgleich des Kommanditisten seinem Haftungsumfang anzugleichen. Die einem beschränkt haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Anteile am Verlust einer Personengesellschaft sollten nach Zeitpunkt und Höhe nur wirksam werden, soweit sie eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen darstellten. Das Saldierungsverbot verstoße gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 13

Bei richtiger Interpretation unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Belastung des Kommanditisten seien die Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen mit denen aus dem Gesamthandsvermögen zunächst zu saldieren und erst der Saldo sei daraufhin zu prüfen, ob ausreichendes steuerliches Eigenkapital vorhanden sei. Nur so sei sichergestellt, dass die 14

Besteuerung im Rahmen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolge.

Zumindest soweit den Kommanditisten anrechenbare Körperschaftsteuern und französische Steuergutschriften (avoir fiscal) als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet worden seien, obwohl die Ausschüttungen Anteile betrafen, die im Gesamthandsvermögen gehalten wurden, lasse sich die Versagung der Verrechnung dieser Sonderbetriebseinnahmen mit den übrigen Gesamthandseinkünften nicht aus dem Gesetz ableiten und sei auch nicht zu rechtfertigen. 15

Zudem sei unverständlich, warum Ergänzungsbilanzen bei der Kapitalermittlung zu berücksichtigen seien. Ergänzungsbilanzen beeinflussten die Außenhaftung eines Gesellschafters nicht. Wenn nach der Rechtsprechung des BFH das Sonderbetriebsvermögen wegen der fehlenden Beeinflussung der Außenhaftung des Gesellschafters bei der Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens nicht zu berücksichtigen sei, so müsse dies auch für das Kapital aus Ergänzungsbilanzen gelten. 16

Zu berücksichtigen sei auch, dass § 15a EStG bei seiner Einführung gegen sogenannte Verlustzuweisungsgesellschaften gerichtet gewesen sei und nicht gegen Familienunternehmen, wie die Klägerin. 17

Darüber hinaus äußert die Klägerin verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelungen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf das Saldierungsverbot. Tendenziell widersprächen alle gesetzlichen Regelungen, welche die Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen früherer oder späterer Perioden beeinträchtigen, dem Prinzip der Leistungsfähigkeit und damit der Verfassung. Darüber hinaus sei das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG bei Konzernen wie der Klägerin von Zufällen abhängig. Ob sich Umstrukturierungen in Konzernen in Sonder- oder in Ergänzungsbilanzen abbildeten, sei situationsbedingt und für die Frage der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach dem Leistungsmäßigkeitsprinzip eine Frage des Zufalls. Aus der Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen in das Verlustausgleichspotential, aus der Beliebigkeit der Interpretation des § 15a EStG aufgrund dessen Unvollständigkeit sowie wegen der Ungleichbehandlung von Innen- und Außenhaftung ergebe sich die Verfassungswidrigkeit des § 15a EStG. 18

Schließlich beruft sich die Klägerin auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes. Bis zum Urteil des BFH vom 14.05.1991 (BStBl II 1992, 167) sei die herrschende Meinung davon ausgegangen, dass das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG unter Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens zu ermitteln sei. Bis sich die Rechtsprechung des BFH endgültig durchgesetzt habe, habe es bis 1999 gedauert. Die sich aus dem Erlass vom 15.12.1993 ergebende Auffassung der Finanzverwaltung sei vom BFH erst durch das Urteil vom 13.10.1998 (BStBl II 1999, 163) bestätigt worden. Bei der Umgestaltung der E-Gruppe auf den 01.01.1992 habe die Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung somit nicht berücksichtigt werden können. 19

Unter Berücksichtigung der vorgetragenen rechtlichen Aspekte sei der Klägerin jedenfalls ein Wahlrecht für die Definition des Umfangs des steuerlichen Kapitalkontos einzuräumen. 20

Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den Vortrag der Klägerin in ihren Klageschriftsätzen nebst Anlagen verwiesen. 21

Die Klägerin beantragt, 22

23

1. die Feststellungsbescheide 1996, 1997 und 1998 vom 10.12.2008 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 05.07.2005 dahingehend zu ändern, dass die nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten R E und E Holding + Beteiligungs GmbH (heute E International GmbH) unter entsprechender Ermäßigung der nur verrechenbaren Verluste um folgende Beträge ermäßigt werden:

24

1996/DM 1997/DM 1998/DM 25

R E 3.479.922 4.514.120 10.713.993 26

E Holding 0 305.553 284.344 27

+ Beteiliungs GmbH 28

2. hilfsweise, die Feststellungsbescheide 1996, 1997 und 1998 vom 10.12.2008 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 05.07.2005 dahingehend zu ändern, dass zumindest die anrechenbaren Körperschaftsteuern und das avoir fiscal, die den Gesellschaftern als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet wurden, selbst soweit sich die Anteile im Gesamthandsvermögen befanden, für den Kommanditisten R E vom Verrechnungsverbot in folgender Höhe auszunehmen: 29

KSt/DM avoir fiscal/ gesamt/DM 30

DM 31

R E 32

für 1996 2.008.846,44 332.412,56 2.341.259,00 33

für 1997 1.960.808,34 797.790,14 2.758.598,48 34

für 1998 1.612.773,58 267.444,67 1.880.218,25 35

3. für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen, 36

4. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 37

Der Beklagte beantragt, 38

1. die Klage abzuweisen 39

2. für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 40

Der Beklagte tritt den Klageanträgen der Höhe nach nicht entgegen, die Werte sind unstreitig. Er ist jedoch weiterhin der Auffassung, dass eine Saldierung der im Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewinne mit Verlusten im Gesamthandsvermögen nicht erfolgen könne. Hierzu verweist der Beklagte auf die Rechtsprechung des BFH, insbesondere auf die Urteile des BFH vom 14.05.1991 (VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167) und vom 13.10.1998 (VIII R 78/97, BFHE 187, 227 BStBl II 1999, 163). 41

Bei der Bestimmung des Umfangs des steuerlichen Kapitalkontos eines Kommandi-tisten im Sinne des § 15a Abs. 1 EStG seien Ergänzungsbilanzen mit zu berücksichtigen. Dies habe der BFH im Urteil vom 30.03.1993 (VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706) 42

ausdrücklich bestätigt. Ob in den negativen Ergänzungsbilanzen stille Reserven verborgen seien, habe auf den Umfang des Kapitalkontos keinen Einfluss. Auch sei im Gesetz nicht vorgesehen, dass die anrechenbaren Körperschaftsteuern aus Dividenden, aus Anteilen des Gesamthandsvermögens und die Beträge aus anrechenbaren avoir fiscal vom Saldierungsverbot ausgenommen werden.

Ferner könne die Klägerin nicht mit Erfolg einwenden, § 15a EStG sei gegen sogenannte "Verlustzuweisungsgesellschaften" und nicht gegen "Familiengesellschaften" gerichtet. Eine solche Differenzierung sehe das Gesetz nicht vor. Auch die Ausführungen der Klägerin zur fehlenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kommanditisten der Klägerin führten zu keinem anderen Ergebnis, da bereits bei der Wahl der Rechtsform die gesamte Tragweite bekannt gewesen sei. Zudem könne der Argumentation der Klägerin, dass bei Altunternehmen das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a EStG vom Zufall abhängig sei und deshalb die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht gewahrt sei, nicht gefolgt werden. Das Vorliegen von Tatbestandsmerkmalen für die Entstehung einer Steuer sei oftmals von einem Zufall abhängig, sei nicht ungewöhnlich und führe nicht zur Verfassungswidrigkeit der entsprechenden Gesetzesnorm. Zudem könne die Klägerin nicht einwenden, sie habe auf die Nichtanwendung des Saldierungsverbots vertrauen können. Bereits im BMF-Schreiben vom 15.12.1993 (BStBl I 1993, 976) sei unter Hinweis auf das Urteil des BFH in BFHE 164, 516 (BStBl II 1992, 167) ausgeführt worden, dass eine Saldierung von Verlusten aus dem Gesamthandsvermögen mit Gewinnen aus dem Sonderbetriebsvermögen nicht möglich sei. In der Folgezeit sei dieses Problem in der Rechtsprechung und Literatur heftig umstritten gewesen. Aus diesem Grunde habe die Klägerin nicht darauf vertrauen können, dass sich die Rechtslage im Sinne einer Saldierungsmöglichkeit verbessern würde. Schließlich könne auch der Forderung der Klägerin, dass ihr ein Wahlrecht zur Bestimmung des Umfangs des steuerlichen Kapitalkontos einzuräumen sei, nicht entsprochen werden. 43

Durch Beschluss des Berichterstatters vom 10.11.2008 wurden die Kommanditisten der Klägerin R E, A E und die E Holding + Beteiligungs GmbH zum Verfahren beigeladen. 44

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 17.04.2008 und am 21.10.2008 erörtert. Auf die Protokolle der Erörterungstermine (Blatt 237-239 und 304 der GA) wird Bezug genommen. 45

Der Senat hat in der Sache am 22.01.2009 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift (Blatt 391 ff. der GA) wird verwiesen. 46

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 47

Die Klage ist unbegründet. 48

Die nunmehr zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Feststellungsbescheide 1996 bis 1998 vom 10.12.2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). 49

Der Beklagte hat zu Recht eine Verrechnung der im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen entstandenen Gewinne mit den laufenden Verlusten im Gesamthandsvermögen vor Anwendung des § 15a EStG nicht zugelassen. 50

Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der Anteil eines Kommanditisten am Verlust einer Kommanditgesellschaft (KG) weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit 51

Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Ein hiernach nicht berücksichtigungsfähiger, sogenannter verrechenbarer Verlust (vgl. § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG) mindert jedoch gemäß § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind.

Der Beklagte ist zutreffend davon ausgegangen, dass die im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen entstandenen Gewinne nicht in deren Kapitalkonten im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen und damit auch nicht geeignet sind, die Erhöhung der negativen Kapitalkonten der Beigeladenen aufgrund der ihnen zuzurechnenden Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft zu verhindern. 52

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 14.05.2002 VIII R 30/98, BFHE 199, 181, BStBl II 2002, 741; BFH, Urteil vom 28.03.2000 VIII R 28/98, BFHE 191, 347, BStBl II 2000, 347; BFH, Urteil vom 23.02.1999 VIII R 29/98, BFHE 188, 146, BStBl II 1999, 592; BFH, Urteil vom 13.10.1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163; BFH, Urteil vom 14.05.1991 VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167; BFH, Urteil vom 14.05.1991 VIII R 68/87, BFH/NV 1991, 824) und wesentlichen Teilen der Literatur (vgl. Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff-v.Beckerath, EStG, § 15a Rz. B 71 ff.; Schmidt/Wacker, EStG 27. Auflage 2008, § 15a Rz. 71; Herrmann/Heuer/Raupach-Lüdemann, EStG, § 15a Rz. 75 m.w.N.) ist unter dem "Anteil am Verlust der KG" nur der Verlustanteil zu verstehen, der sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich einer eventuellen Ergänzungsbilanz ergibt. Aufwand und Ertrag des in Sonderbilanzen ausgewiesenen aktiven und passiven Sonderbetriebsvermögens sowie die sonstigen Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG bleiben bei der Ermittlung des "Anteils am Verlust der KG" außer Betracht. Der so bestimmte Verlustanteil nimmt insofern Einfluss auf die Bestimmung des (negativen) Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, als auch dieser Begriff lediglich darauf gerichtet ist, die Beteiligung des Gesellschafters am steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft abzubilden (vgl. BFH, Urteil vom 13.10.1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163 m.w.N.). Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ist das Kapitalkonto der Steuerbilanz der Kommanditgesellschaft zuzüglich des Mehr- oder Minderkapitalkontos aus der für einen Gesellschafter geführten Ergänzungsbilanz (vgl. BFH, Urteil vom 15.05.2008, IV R 46/05, BFHE 221, 162, BStBl II 2008, 812; BFH, Urteil vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706). 53

Zur Begründung seiner Rechtsprechung hat der BFH im Urteil vom 13.10.1998 (VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163) unter umfassender Würdigung der teilweise abweichenden Literaturauffassung ausgeführt, eine Saldierung von Verlusten im Gesamthandsvermögen mit Gewinnen im Sonderbetriebsvermögen widerspreche sowohl der Systematik als auch dem Zweck des § 15a EStG. Entgegen den Literaturstimmen sei das Tatbestandsmerkmal des § 15a EStG Gewinne (des Kommanditisten) aus "seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft" nicht in dem (von der Literatur) behaupteten Sinne eindeutig. Der Begriff der Beteiligung weise insofern einen Bezug zum Handels(-bilanz-)recht auf, als er dort dazu diene, bestimmte Anteilsrechte an anderen Unternehmen zu umschreiben (vgl. z.B. §§ 271, 266 Abs. 2 HGB) und die Teilhabe des Gesellschafters am Vermögen des Unternehmens, im Falle einer Personenhandelsgesellschaft mithin die (wertmäßige) Teilhabe am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, im Rechnungswerk des Gesellschafters darzustellen. Demgemäss lasse auch das Tatbestandsmerkmal "Gewinn aus (der) Beteiligung" in § 15a Abs. 2 EStG (vgl. auch § 15a Abs. 3 Satz 4 EStG) zwanglos die Auslegung zu, dass es - gleich dem Handelsrecht - das steuerrechtliche 54

Sonderbetriebsvermögen nicht erfasst. Auch die weiteren Bestimmungen des EStG zur Ermittlung des Gewinns einer Personengesellschaft stellten dieses Verständnis nicht in Frage. So unterscheide § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rahmen einer zweistufigen Gewinnermittlung zwischen dem Anteil des Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft sowie den im Sonderbetriebsvermögen zu erfassenden Vergütungen des Gesellschafters; beide Teilergebnisse würden additiv zum Anteil des Gesellschafters am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zusammengeführt (BFH, Beschluss vom 10.11.1980, GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164), ohne dass der Gesetzgeber dies mit dem in § 15a Abs. 2 EStG verwendeten Begriff umschrieben oder in letzterer Bestimmung eine sprachliche Angleichung an die Summe der Ergebniskomponenten des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vollzogen habe. Gleiches gelte für die Regelungen zur Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen. Die Ausklammerung der Sonderbetriebsgewinne aus dem Saldierungsbereich verrechenbarer Verluste sei nicht nur nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 EStG möglich, sie sei vielmehr sowohl nach dem allgemeinen Zweck des § 15a EStG als auch nach dem Regelungszusammenhang des § 15a Abs. 2 EStG geboten. Die Rechtsstellung des Kommanditisten sei nach den Vorschriften des HGB im Hinblick auf die Verlustverteilung dadurch gekennzeichnet, dass einerseits der auf ihn entfallende Anteil am Verlust der Gesellschaft unbeschadet § 167 Abs. 3 HGB von seinem Kapitalkonto auch dann abzuschreiben ist, wenn dies hierdurch negativ wird, er jedoch andererseits nach § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB die Auszahlung künftiger Gewinnanteile nicht fordern kann, sondern diese zur Deckung des negativen Kapitalkontos zu verwenden hat. Da aber, wie der BFH in BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167 dargelegt habe, der allgemeine Regelungszweck des § 15a EStG darauf gerichtet sei, den steuerrechtlichen Verlustausgleich eines Kommanditisten diesem Haftungsumfang dadurch anzugeichen, dass er den Verlustanteilen, die zum Entstehen oder der Erhöhung eines negativen Kapitalkontos geführt haben, als sogenannte verrechenbare Verluste (§ 15a Abs. 4 EStG) lediglich "die Wirkung eines Verlustvortrags" zuerkennt (vgl. BFH, Beschluss vom 10.11.1980, GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164), sei es nicht nur ausgeschlossen, das Kapitalkonto des Kommanditisten (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG) um das sogenannte negative Sonderbetriebsvermögen zu kürzen. Es sei vielmehr in gleicher Weise mit diesem Gesetzeszweck des § 15a EStG unvereinbar, das positive Sonderbetriebsvermögen in das Kapitalkonto des § 15a EStG einzubeziehen, da hierdurch - entgegen der mit dieser Vorschrift verfolgten Absicht - Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto des beschränkt haftenden Gesellschafters führen oder diese erhöhen, im Jahr ihrer Entstehung als negatives Einkünfte zu erfassen wären, ohne diesen wirtschaftlich zu belasten. Diese Erwägungen seien auch für die Auslegung des § 15a Abs. 2 EStG tragend, da das Gesetz mit dieser Vorschrift erkennbar nicht die Verknüpfung von Haftungsumfang und steuerrechtlichem Verlustausgleich lösen, sondern die handelsrechtliche Verpflichtung des Kommanditisten, zukünftige Gewinnanteile zur Deckung seines negativen Kapitalkontos zu verwenden (§ 169 Abs. 1 Satz 2 HGB), in das Regelungsgefüge des § 15a EStG einbinden wolle. Denn ebenso wenig wie das negative Sonderbetriebsvermögen sowie die im Sonderbetriebsvermögen angefallenen Ausgaben Einfluss auf die Haftung des Kommanditisten für Verluste der Gesellschaft nähmen und damit dem Regelungszweck des § 15a EStG zugeordnet werden könnten, werde durch das Vorhandensein positiven Sonderbetriebsvermögens oder durch den Anfall von Sonderbetriebseinnahmen ein Umstand geschaffen, der es rechtfertigt, die handelsrechtlich begrenzte Haftung einer geänderten Beurteilung zu unterziehen und den Abzug von Anteilen an den Gesellschaftsverlusten anzuerkennen, die nach der Wertung des Gesetzes mit keiner (aktuellen) wirtschaftlichen Belastung verbunden sind und deshalb die Einkünfte des Kommanditisten nicht mindern sollen (vgl. hierzu BFH, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167). Gegen das nach Zweck und Systematik des § 15a EStG zu beachtende sogenannte "Saldierungsverbot" lasse sich nicht einwenden, dass § 15a EStG nicht für alle

denkbaren Sachverhalte eine Kongruenz von Verlustausgleich und Haftungsumfang gewährleistet.

Zur Einbeziehung der Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen bei der Bestimmung des Anteils am Verlust der Kommanditgesellschaft im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG hat der BFH im Urteil vom 30.03.1993 (VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706) ausdrücklich ausgeführt, dass Verluste aus einer Ergänzungsbilanz den "Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft" erhöhen und deshalb nach § 15a Abs. 1 EStG nur verrechenbar seien. Der BFH hat sich dabei der Ansicht der Finanzverwaltung und der überwiegenden Meinung im Schrifttum angeschlossen, dass Kapitalkonto im Sinne von § 15a Abs. 1 EStG das Kapitalkonto der Steuerbilanz der Gesellschaft, korrigiert um das Mehr- oder Minderkapitalkonto der Ergänzungsbilanz ist. 55

Der erkennende Senat folgt dieser Rechtsprechung des BFH und schließt sich der dargestellten Begründung an. Dies gilt auch, soweit die Klägerin ihre von der Rechtsprechung des BFH abweichende Auffassung aus den Gesetzesmaterialien herleiten will. Für die Auslegung von Steuergesetzen ist der objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend, wie er sich aus dem Gesetzeswortlaut und aus dem Sinnzusammenhang der Vorschrift ergibt. Der subjektive Wille der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen kann für die Auslegung nur insofern von Bedeutung sein, als er die Richtigkeit einer nach den sonstigen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die sonst nicht ausgeräumt werden könnten. Die Motive und Vorstellungen der Mitglieder der gesetzgebenden Körperschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden haben. Im Wortlaut des § 15a EStG finden sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber das Kapitalkonto des Kommanditisten unter Einbeziehung des positiven und negativen Sonderbetriebsvermögens ermittelt sehen wollte. Vielmehr sprechen Wortlaut, Zweck und Sinnzusammenhang des § 15a EStG übereinstimmend gegen die Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens (vgl. hierzu im Einzelnen BFH, Urteil vom 14.05.1991 VIII R 31/88, BFHE 164, 515, BStBl II 1992, 167). 56

Der Wortlaut des § 15a EStG bietet auch keine Anhaltspunkte für die Auffassung der Klägerin, dass sich die Vorschrift nur gegen sogenannte Verlustzuweisungsgesellschaften und nicht gegen Familiengesellschaften richtet und lässt im Übrigen auch ein von der Klägerin gefordertes Wahlrecht für die Definition des Umfangs des steuerlichen Kapitalkontos nicht zu. 57

Soweit sich die Klägerin darüber hinaus auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes beruft und hierzu ausführt, dass zum Zeitpunkt der Umgestaltung der E Gruppe zum 01.01.1992 die Rechtsprechung des BFH und die erst durch das BMF-Schreiben vom 15.12.1993 (BStBl I 1993, 976) geänderte Auffassung der Finanzverwaltung noch nicht habe berücksichtigt werden können, vermag der Senat der Argumentation der Klägerin nicht zu folgen. Selbst wenn zur Beurteilung eines vermeintlichen Vertrauenstatbestandes frühestmöglich auf den Zeitpunkt der Umgestaltung der E Gruppe abzustellen wäre, was der Senat ernsthaft bezweifelt, wäre nicht der 01.01.1992, sondern das Datum der entsprechenden notariellen Verträge, also der 29.06.1992 relevant. Zu diesem Zeitpunkt existierte zwar das BMF-Schreiben vom 15.12.1993 noch nicht. Jedoch waren bereits die Urteile des BFH vom 14.05.1991 (VIII R 31/88, BFHE 164, 516 und VIII R 68/87, BFH/NV 1991, 824) veröffentlicht, wonach bei der Ermittlung der Höhe des Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG das positive und negative Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten außer Betracht zu lassen ist. Auf diese Urteile hat das Bundesfinanzministerium mit seinem 58

Schreiben vom 20.02.1992 (BStBl I 1992, 123) reagiert und die bisherige Verwaltungsauffassung, wonach auch das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten in die Ermittlung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG einzubeziehen war, als überholt bezeichnet. Darüber hinaus war die hier relevante Rechtsfrage der Saldierungsmöglichkeit von Gewinnen im Sonderbetriebsvermögen mit Verlusten im Gesamthandsvermögen bzw. die Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen bei der Ermittlung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG zum Zeitpunkt der Umgestaltung der E Gruppe in der Literatur sehr umstritten. Angesichts dieser Rechtsentwicklung konnte die Klägerin weder zum Zeitpunkt der Umgestaltung der E Gruppe noch später auf die von ihr befürwortete Saldierungsmöglichkeit von Gewinnen im Sonderbetriebsvermögen mit Verlusten im Gesamthandsvermögen vertrauen.

Schließlich sind die Regelungen in § 15a EStG verfassungsgemäß insbesondere auch, soweit sie für alle Kommanditgesellschaften und nicht nur für Verlustzuweisungsgesellschaften gelten. Der Senat schließt sich insofern den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 14.07.2006 (2 BvR 375/00, HFR 2007, 274) und des BFH im Urteil vom 09.05.1996 (IV R 75/93, BFHE 180, 387, BStBl II 1986, 474) an. 59

Entsprechend der dargestellten rechtlichen Erwägungen sind die im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen erzielten Gewinne in den Streitjahren gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht mit den ihnen zuzurechnenden Verlusten aus dem Gesamthandsvermögen der Klägerin ausgleichsfähig, so dass der Klageantrag zu 1. abzuweisen war. 60

Dies gilt auch, soweit die Gewinne im Sonderbetriebsvermögen darauf beruhen, dass den Beigeladenen anrechenbare Körperschaftsteuer und französische Steuergutschriften (avoir fiscal) bezüglich der im Gesamthandsvermögen gehaltenen Beteiligungen zugerechnet wurden. Denn die dargestellte Rechtssystematik des § 15a EStG unterscheidet nicht nach dem Ursprung oder Grund der unbeschränkt ausgleichsfähigen Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben. Bei der Beteiligung einer Personenhandelsgesellschaft an einer GmbH gehören die Gewinnausschüttungen der GmbH ebenso wie die anzurechnende Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 20 Abs. 3 EStG), die den Gesellschaftern (Mitunternehmern) nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen sind. Ihnen steht deshalb auch der Körperschaftsteueranrechnungsanspruch anteilig zu. Das Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben entsteht ausschließlich und originär in der Person des einzelnen Gesellschafters. Im selben Umfang sind deshalb die Anrechnungsansprüche im Sonderbetriebsvermögen des einzelnen Gesellschafters zu erfassen (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.1995 I R 114/94, BFHE 179, 296, BStBl II 1996, 531 m.w.N.). Diese den Kommanditisten ausschließlich und originär zustehenden Steueranrechungsansprüche mindern ihre persönliche Einkommensteuer und beeinflussen nicht ihre Außenhaftung als Gesellschafter der KG. Aus diesem Grunde ist es unter Berücksichtigung der dargestellten Rechtsgrundlagen systemgerecht, eine Verrechnung dieser Sonderbetriebseinnahmen mit Verlusten aus dem Gesamthandsvermögen gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zu versagen. Damit kann die Klägerin auch nicht mit ihrem Hilfsantrag obsiegen. 61

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 136 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11 und 711 ZPO. 62

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 1. Alt. FGO) zugelassen. Soweit ersichtlich ist die Frage, ob das Saldierungsverbot zwischen Gewinnen im Sonderbetriebsvermögen und 63

Verlusten im Gesamthandsvermögen gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auch auf Sonderbetriebseinnahmen anzuwenden ist, die aus anrechenbaren Körperschaftsteuern für im Gesamthandsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften bestehenden, höchstrichterlich noch nicht entschieden worden.

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE