

Ausländische Kapitalgesellschaft: Gefahr der gewerblichen Prägung in deutscher Personengesellschaft

Der BUNDESFINANZHOF hat in seinem Urteil vom 14. März 2007 XI R 15/05 (Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 16. März 2005 2 K 835/01 (EFG 2005, 1035) entschieden, dass eine gewerbliche Prägung einer inländischen Personengesellschaft durch eine ausländische Kapitalgesellschaft erfolgen kann.

Gründe

I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Streitjahr als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie hatten ihren Wohnsitz im Inland.

Der Kläger war als alleiniger Kommanditist an vier Personengesellschaften mit Sitz in Liechtenstein beteiligt, die als Kommanditgesellschaften nach liechtensteinischem Recht gegründet worden waren (Kommanditgesellschaften).

Die Kommanditgesellschaften hatten jeweils Grundbesitz im Inland und übten eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit aus.

Einzig Komplementäre und Geschäftsführer der Kommanditgesellschaften waren ebenfalls nach liechtensteinischem Recht gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Komplementäre) mit Sitz in Liechtenstein.

Mit Beschluss vom 23. Dezember 1994 schieden die Komplementäre aus den Kommanditgesellschaften aus. Der Kläger übernahm als einziger verbleibender Gesellschafter das Aktiv- und Passivvermögen der Kommanditgesellschaften.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, die Kommanditgesellschaften seien gewerblich geprägt i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das Ausscheiden der Komplementäre habe jeweils zu einer Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG geführt.

Das FA ermittelte Aufgabegewinne in Höhe von insgesamt 4 750 307 DM und rechnete sie dem Kläger zu. Nach Verrechnung des Betrags von 4 750 307 DM mit vorgetragene Verlusten wurde auf den 31. Dezember 1994 ein vortragsfähiger Verlust in Höhe von 3 772 956 DM für die Kläger festgestellt.

Der gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1994 eingelegte Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Das FA habe das Ausscheiden der Komplementäre aus den Kommanditgesellschaften zu Unrecht als Aufgabe eines gewerblichen Betriebs behandelt. Die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG sei nicht anwendbar, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft ohne Niederlassung im Inland als persönlich haftende Gesellschafterin an einer Personengesellschaft beteiligt sei. Dies ergebe sich aus historischen, systematischen und teleologischen Gründen. Außerdem lasse sich aus der ab dem Veranlagungszeitraum 1994 für beschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaften geltenden Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG mittels eines "Erst-recht-Schlusses" herleiten, dass auch bei ausländischen Personengesellschaften ohne Niederlassung im Inland ein bis einschließlich 1993 eingetretener Wertzuwachs im inländischen Grundvermögen nicht der Besteuerung unterworfen werden dürfe. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 1035 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt das FA die unrichtige Auslegung und Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG. Diese Norm müsse nach ihrer Entstehungsgeschichte auch bei Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft als alleinige Geschäftsführerin und persönlich haftende Gesellschafterin einer ausländischen Personengesellschaft zur Anwendung kommen. Für die gewerbliche Prägung der Personengesellschaft durch die Kapitalgesellschaft sei nicht erforderlich, dass die Kapitalgesellschaft eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübe oder kraft Rechtsform eigene gewerbliche Einkünfte erziele.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Hilfsweise begehren sie die Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Hierzu berufen sie sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben und wiederholen dazu ihr Vorbringen aus dem Klageverfahren. Außerdem vertreten sie die Auffassung, es seien Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Aufgabegewinne der Kommanditgesellschaften nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) durchzuführen. Das FA hätte die ursprünglich erlassenen Feststellungsbescheide nicht unter Hinweis auf § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO aufheben dürfen.

II.

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG.

1. Die Vorentscheidung war aufzuheben. Zu Unrecht hat das FG die vermögensverwaltenden Tätigkeiten der liechtensteinischen Kommanditgesellschaften nicht als Gewerbebetriebe i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG angesehen und deshalb das Ausscheiden der Komplementäre nicht als Aufgabe von Gewerbebetrieben i.S. von § 16 Abs. 3 EStG gewürdigt.

a) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die der Sache nach nicht gewerblich i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG ist, bei der aber ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).

Die Fiktion eines Gewerbebetriebs gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gilt auch bei einer vermögensverwaltenden ausländischen Personengesellschaft, wenn sie nach ihrem rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländischen Personengesellschaft entspricht (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Dezember 1997 I R 34/97, BFHE 185, 216, BStBl II 1998, 296; Schmidt/Wacker, EStG, 25. Aufl., § 15 Rz 215, m.w.N.). Entgegen der Ansicht des FG ist dabei eine ausländische Kapitalgesellschaft, die nach ihrem im Ausland geregelten rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft entspricht, ohne weitere Einschränkungen geeignet, die (ausländische oder inländische) Personengesellschaft gewerblich i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG zu prägen (BFH-Urteil in BFHE 185, 216, BStBl II 1998, 296; BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1989 IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. September 1999 IV D 3 -S 1301 Ung- 5/99, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2000, 627, Finanz-Rundschau 2000, 238; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 216; Piltz in Debatin/Wassermeyer MA Art. 7 MK 85; ders., in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz F 9; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 9 II, S. 377 Fn. 77; Farnschläder/Kahl, Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 3

Deutschland Gruppe 3, S. 1179, 1182; Ch. Schmidt/Blöchle, IStR 2003, 685, 689; Gosch in Kirchhof, EStG, 6. Aufl., § 49 Rz 62, a.E.).

Dies ergibt sich aus dem insoweit offenen Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG und dem systematischen Zusammenhang mit anderen Vorschriften des EStG, in denen der gleichlautende Begriff der "Kapitalgesellschaft" verwendet wird. So werden zu den Kapitalgesellschaften i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nach einhelliger Meinung vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften gezählt (z.B. BFH-Urteile vom 22. Februar 1989 I R 11/85, BFHE 156, 170, BStBl II 1989, 794; vom 19. März 1996 VIII R 15/94, BFHE 180, 146, BStBl II 1996, 312; vom 16. Dezember 1998 I R 138/97, BFHE 188, 251, BStBl II 1999, 437; Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz B 92; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 50).

Aus der Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG lässt sich entgegen der Ansicht des FG nicht das Erfordernis entnehmen, dass die ausländische Kapitalgesellschaft selbst kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen oder tatsächlich gewerblich tätig sein muss, um eine Personengesellschaft prägen zu können. Es genügt hierfür vielmehr, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft nach ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Struktur einer inländischen Kapitalgesellschaft entspricht. Denn mit der Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG wurde die vom BFH durch Beschluss des Großen Senats vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) aufgegebenen Gepräge-Rechtsprechung ohne Beschränkung auf inländische Kapitalgesellschaften gesetzlich verankert, um sicherzustellen, dass gleichartige und in vergleichbarer Rechtsform ausgeübte Tätigkeiten steuerrechtlich nicht unterschiedlich behandelt werden, und um sinnvolle steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu erhalten (vgl. Vorbemerkung und Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf, BTDrucks 10/3663, S. 1 f. und S. 6 ff.; Stellungnahme des Bundesrats hierzu, BTDrucks 10/3663, S. 10; Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 10/4513, S. 22; BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

Die liechtensteinischen Kommanditgesellschaften, an denen der Kläger jeweils als Kommanditist beteiligt war, entsprachen nach ihrer in den Art. 733 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR) geregelten rechtlichen Struktur und wirtschaftlichen Gestaltung einer inländischen GmbH & Co. KG. Die in den Art. 389 ff. PGR normierte Rechtsform der liechtensteinischen Komplementäre stimmte mit einer inländischen GmbH überein und entsprach damit dem Typus einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG.

b) Durch das Ausscheiden der liechtensteinischen Komplementäre im Jahr 1994 sind auf der Ebene der liechtensteinischen Kommanditgesellschaften Aufgabegewinne gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 EStG in der vom FA ermittelten Höhe realisiert worden. Diese Aufgabegewinne waren dem Kläger in voller Höhe als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen.

aa) Das Ausscheiden der liechtensteinischen Komplementäre aus den liechtensteinischen Kommanditgesellschaften hatte zur Folge, dass die bis dahin wegen § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG jeweils als Gewerbebetrieb fingierten vermögensverwaltenden Betriebe der liechtensteinischen Kommanditgesellschaften ihre gewerbliche Prägung verloren. Außerdem bewirkte das Ausscheiden der liechtensteinischen Komplementäre, dass dem Kläger als jeweils einzigem Kommanditisten das Vermögen der liechtensteinischen Kommanditgesellschaften im Wege der Gesamtrechtsnachfolge anwuchs, bei ihm zu Privatvermögen wurde und er fortan daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Die Beendigung der gewerblichen Tätigkeit der liechtensteinischen Kommanditgesellschaften und der damit einhergehende Übergang der jeweiligen

Betriebsvermögen in das Privatvermögen des Klägers entsprach wirtschaftlich jeweils einer Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 EStG. Eine Betriebsaufgabe ist auch dann anzunehmen, wenn der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus zwar bestehen bleibt, er aber durch eine Handlung des Steuerpflichtigen oder durch einen Rechtsvorgang in seiner ertragsteuerlichen Einordnung so verändert wird, dass die Erfassung der im Buchansatz für die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. April 1978 I R 136/77, BFHE 125, 157, BStBl II 1978, 494, m.w.N.).

bb) Von der Besteuerung der bis einschließlich 1993 im inländischen Grundvermögen der liechtensteinischen Kommanditgesellschaften angesammelten stillen Reserven kann entgegen der Ansicht des FG nicht im Hinblick auf die ab dem Streitjahr 1994 gültige Regelung in Satz 2 des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG abgesehen werden. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG betrifft nur die Besteuerung einer Körperschaft ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Im Streitfall geht es jedoch um die Besteuerung des im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft. Hierfür enthält § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG keine Regelung.

2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine tatsächlichen Feststellungen zu der zwischen den Beteiligten umstrittenen Frage getroffen, ob der Besteuerung des Aufgabegewinns in Höhe von 4 750 307 DM der Grundsatz von Treu und Glauben entgegensteht. Es wird dies nachzuholen haben. Deshalb war die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Bei der erneuten Entscheidung wird das FG zu berücksichtigen haben, dass die Finanzbehörde grundsätzlich selbst dann nicht an eine bei einer früheren Veranlagung zugrunde gelegte Rechtsauffassung gebunden ist, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat (zuletzt BFH-Beschluss vom 12. Juli 2006 IV B 9/05, BFH/NV 2006, 2028, m.w.N.).

3. Mit der Aufhebung des angefochtenen Urteils entfällt die Bindung an die getroffenen Feststellungen. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang auch zu prüfen haben, ob das FA --wie bisher festgestellt und von den Klägern vorgetragen-- Bescheide für 1994 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Gewinne der Kommanditgesellschaften unter Hinweis auf § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO aufgehoben hatte.

Sollten Feststellungsverfahren für die Kommanditgesellschaften noch nicht durchgeführt worden sein, wird das FG im zweiten Rechtsgang das Verfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen und dem zuständigen FA Gelegenheit zu geben haben, (positive oder negative) Feststellungsbescheide für 1994 zu erlassen. Darüber, ob die Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 Satz 1 AO für ein Absehen von der gesonderten und einheitlichen Feststellung vorliegen, hat das für die gesonderte Feststellung zuständige FA regelmäßig durch Negativbescheid zu entscheiden (§ 180 Abs. 3 Satz 2 AO; vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 1990 I R 39/89, BFH/NV 1991, 498; BFH-Beschluss vom 12. Juli 1988 IX B 28/88, BFH/NV 1989, 87).