

BFH: Anwendung des § 15a EStG bei Beteiligung einer KG an Zebragesellschaft

Erzielt eine KG aus der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden GbR (Zebragesellschaft) Verluste, ist die Vorschrift des § 15a EStG hinsichtlich dieser Verluste auf Ebene der KG anzuwenden. Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR sind nicht zu berücksichtigen. § 15a EStG ist somit auch dann anwendbar, wenn ein unbeschränkt abzugsfähiger Verlust aus einer vermögensverwaltenden Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung durch eine Mitunternehmerschaft mit beschränkter Haftung durchgeleitet wird.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG (KG), deren alleiniger Kommanditist K ist. Die KG war zu 94% und der K zu 6% an einer vermögensverwaltenden GbR (Zebragesellschaft) beteiligt. Die KG bezog aus ihrer Beteiligung an der GbR einen (gewerblichen) Verlust, den sie als ausgleichsfähigen Verlust dem K zurechnete. Nach Auffassung der Klägerin ist § 15a EStG auf die aus der Beteiligung der KG an der GbR resultierenden Verluste nicht anwendbar, da dieser Verlust aus einer Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung (hier: GbR) stamme. Dieser Auffassung folgte weder das Finanzamt noch das FG und behandelten die streitbefangenen Verluste als lediglich verrechenbare Verluste im Sinne von § 15a EStG.

Entscheidung

Der BFH folgt der Auffassung des FG.

Gesetzliche Grundlagen

§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt, dass der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden darf, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden.

Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Sinn und Zweck des § 15a EStG

Sinn und Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird. Die Frage nach der wirtschaftlichen Belastung ist gesellschaftsbezogen zu beantworten (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2014, IV R 47/11).

Zurechnung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

Im Streitfall war neben dem Verlust der KG aus ihrer eigenen Tätigkeit auch der Verlust aus ihrer Beteiligung an der GbR bei der KG angefallen. Laut BFH stammen beide Verlustanteile aus derselben Einkunftsquelle. Dies folge aus der Zurechnung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind im Streitfall die Wirtschaftsgüter der GbR der KG anteilig zuzurechnen und Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die GbR bei der KG anteilig zu erfassen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018, GrS 2/16). Die der KG anteilig zugerechneten Wirtschaftsgüter der GbR (Zebragesellschaft) stellen auf Ebene der KG Betriebsvermögen dar (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005, GrS 2/02).

Keine Anwendung der vom BFH entwickelten Grundsätze für doppelstöckige Personengesellschaften

Die Einordnung der GbR als Zebragesellschaft bringe es mit sich, dass keine doppelstöckige Struktur (KG als Obergesellschaft und GbR als Untergesellschaft) vorliegt. Folglich kann offen bleiben, ob die vom BFH für doppelstöckige Personengesellschaften entwickelten

Grundsätze, wonach § 15a EStG auch auf Ebene der Untergesellschaft anzuwenden ist (vgl. BHF-Urteil vom 18.12.2003, IV B 201/03), auch bei einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten KG als Untergesellschaft zur Anwendung kommen.

Ergebnis

Folglich stellen im Streitfall die anteiligen Verluste der KG aus ihrer Beteiligung an der GbR lediglich verrechenbare Verluste im Sinne von § 15a EStG dar. Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR seien nicht zu berücksichtigen, da § 15a EStG nur auf Ebene der KG anzuwenden sei.

Betroffene Normen

§ 15a Abs. 1 u. 4 EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

Streitjahr 2011

Anmerkungen

Definition Zebragesellschaft

Eine Zebragesellschaft ist eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, die nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist und an der mindestens ein Gesellschafter beteiligt ist, der die Beteiligung in einem Betriebsvermögen (sog. betrieblich beteiligter Gesellschafter) hält. Der gewerblich beteiligte Gesellschafter erzielt aus der Zebragesellschaft also anteilig gewerbliche Einkünfte (vgl. Kahle in: Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Auflage 2020, § 7, Rn. 335).

BFH-Rechtsprechung zur erweiterten Kürzung bei der Gewerbesteuer gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Mit Beschluss vom 25.09.2018 hat der Große Senat des BFH entschieden, dass eine gewerblich geprägte Gesellschaft die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG auch dann in Anspruch nehmen kann, wenn sie an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft (Zebra-gesellschaft) beteiligt ist. Der Grundbesitz der Zebragesellschaft ist im Rahmen der Bruchteilsbetrachtung im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den hinter ihr stehenden Gesellschaftern anteilig als „eigener Grundbesitz“ für Zwecke der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zuzurechnen.

Wie im oben dargestellten Urteil, war auch in dieser Entscheidung die Bruchteilsbetrachtung im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO von maßgebender Bedeutung.

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 12.04.2016, 5 K 3838/13 F, EFG 2016, 1253

Fundstelle

BFH, Urteil vom 19.09.2019, [IV R 32/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [14.05.2020](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 20.11.2014, IV R 47/11, BStBl II 2015, S. 532

Großer Senat des BFH, Beschluss vom 25.09.2018, GrS 2/16, BStBl II 2019, S. 262, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Großer Senat des BFH, Beschluss vom 11.04.2005, GrS 2/02, BStBl II 2005, S. 679

BHF, Urteil vom 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 231

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.