
Datum: 17.04.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3929/15 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0417.10K3929.15F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Streitig ist die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Streitjahr 2006. 1 2

Der Kläger wurde 1993 als Kommanditist Gesellschafter der Firma B GmbH & Co. KG (KG). Seine Kommanditeinlage betrug Euro (DM) bzw. 47 v. H. des Kommanditkapitals. Durch Beschluss des Amtsgerichts vom 1. Oktober 2006 (Az.) wurde zunächst über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Am 6. Januar 2009 wurde die Bestellung eines Liquidators im Handelsregister eingetragen. Die Beendigung der Liquidation und das Erlöschen der Firma wurden am 3. Juli 2014 im Handelsregister eingetragen. 3

In einer „Aktennotiz und Absichtserklärung“ überschriebenen Vereinbarung vom 5. Mai 1993 heißt es zur Übernahme der Gesellschaftsanteile durch den Kläger: 4

„Für die Übernahme der KG(-)Anteile (zusammen 47 %) zahlt A DM Alle ‚Privatkonten‘ von C und D gehen bis auf einen Betrag von DM auf A über.“ 5

Im Gesellschaftsvertrag der KG vom 1. Juli 1993 finden sich zu den Konten der Gesellschafter folgende Regelungen: 6

„... Wegen der Übertragungskonditionen wird auf die Absichtserklärung verwiesen. ... 7

§ 4 8

Die Kapitalrücklage des A wird aufgelöst und mit dem Verlustvortragskonto verrechnet.

...	30												
2.2 Ergänzungsbereich	31												
2.2.1 Beteiligungserwerb	32												
Die Beteiligung an der Bfa wurde durch A in 1993 erworben, im Rahmen diese(s) Erwerbsvorgangs wurde es jedoch versäumt (,) eventuell vorhandene stille Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern zu ermitteln und in eine entsprechende Ergänzungsbilanz einzustellen. Stattdessen wurde die vorhandene Ergänzungsbilanz bezüglich des Betriebsgrundstücks des Altgesellschafters durch A fortgeführt	33												
Eine Berücksichtigung dieser ggfs(.) zum damaligen Zeitpunkt erworbenen stillen Reserven im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung ist nicht möglich, da der Nachweis der Fehlerhaftigkeit der ersten berichtigungsfähigen Ergänzungsbilanz nicht erbracht werden konnte und somit eine Bilanzberichtigung nicht zulässig ist.	34												
...	35												
2.3 Sonderbetriebsvermögen	36												
2.3.1 Gesellschafterdarlehen	37												
2.3.1.1 Wertberichtigung:	38												
Eine Wertberichtigung der Darlehensforderung kommt während des Bestehens der Gesellschaft nicht in Betracht. Dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen wird grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung realisiert, BFH IV B 129/08 vom 09.12.2009, Rn. 6.	39												
...	40												
2.3.1.2 ...	41												
In 2006 wurde(n) der Gesellschaft seitens des A weitere 100.000,- € zur Verfügung gestellt, dieser Betrag stellt eine Erhöhung des Gesellschafterdarlehens in der Sonderbilanz dar. ...“	42												
Mit Änderungsbescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes vom 5. November 2012 wurden für die KG und den Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe festgestellt:	43												
<table border="1"><tr><td>2003:</td><td>Euro (KG),</td><td>./ Euro (Kläger);</td></tr><tr><td>2004:</td><td>Euro (KG),</td><td>./ Euro (Kläger);</td></tr><tr><td>2005:</td><td>./Euro (KG),</td><td>./ Euro (Kläger);</td></tr><tr><td>2006:</td><td>./ Euro (KG),</td><td>./ Euro (Kläger),</td></tr></table>	2003:	Euro (KG),	./ Euro (Kläger);	2004:	Euro (KG),	./ Euro (Kläger);	2005:	./Euro (KG),	./ Euro (Kläger);	2006:	./ Euro (KG),	./ Euro (Kläger),	44
2003:	Euro (KG),	./ Euro (Kläger);											
2004:	Euro (KG),	./ Euro (Kläger);											
2005:	./Euro (KG),	./ Euro (Kläger);											
2006:	./ Euro (KG),	./ Euro (Kläger),											
davon verrechenbarer Verlust i. S. d. § 15a EStG ./ Euro.	45												

Den Einspruch des Klägers gegen die geänderten Feststellungsbescheide 2003 bis 2006 mit dem Begehren, zusätzlich den Verlust der Darlehens- und Zinsforderungen in Höhe von Euro als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen, wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 16. November 2015 als unbegründet zurück. Im Einspruchsverfahren hatte er dem Kläger mit Schreiben vom 21. August 2014 mitgeteilt:

„... 1) Unabhängig von den verschiedenen Feststellungen der BP und vorangegangener Korrespondenz besteht der einzige strittige Punkt darin, dass bei Erwerb der KG-Beteiligung in 1993 durch Übernahme eines negativen Kapitalkontos etc. Aufwendungen entstanden sind, die in Form eines Ausgleichspostens in einer Ergänzungsbilanz oder als außerbilanzieller Merkposten im ersten offenen Jahr (hier 2003) erfasst werden sollen.

2) Dieser Merkposten soll DM / Euro betragen.

3) Dieser Merkposten soll mit Gewinnen ab 2003 verrechnet werden.

Zu den o. g. Punkten nehme ich wie folgt Stellung:

Zu 1) Auch nach Rücksprache mit der GKBP stimme ich grds. zu, dass (ein) entsprechender Merkposten in 1993 hätte gebildet und im Folgenden weiterentwickelt werden müssen.

Zu 2) Aufgrund der vorab geführten Gespräche mit der GKBP und der RBSt ist der Betrag von DM / Euro als schlüssig dargelegt anzunehmen und als Basis weiterer Würdigungen zugrunde zu legen. ...“

Mit der Klage trägt der Kläger vor:

Die von ihm mit Vertrag vom 5. Mai 1993 übernommenen Kommanditanteile der Kommanditisten D und C hätten deren Anteile am festen Kommanditkapital von DM sowie den negativen Saldo auf deren Verlustsonderkonto i. H. v. insgesamt DM umfasst. Unmittelbar nach Erwerb der Beteiligungen habe der Kläger Beträge von insgesamt DM und in den Folgejahren 1996, 1998 und 2006 weitere DM und Euro in die Gesellschaften eingezahlt. In den Jahren 1998 bis 2001 habe die KG ein positives handelsrechtliches Ergebnis erwirtschaftet, seien die Gewinnanteile des Klägers seinem Kapitalkonto gutgeschrieben worden, hätten jedoch wegen § 172 Abs. 4 des Handelsgesetzbuches (HGB) nicht entnommen werden können. Das beklagte Finanzamt habe in diesen Jahren im Folgebescheid anzusetzende Einkünfte des Klägers aus seiner Beteiligung in Höhe von insgesamt DM festgestellt. Alle übrigen Feststellungszeiträume hätten mit einem negativen Ergebnis abgeschlossen. Das beklagte Finanzamt habe die Anschaffungskosten des Klägers in Höhe des von ihm übernommenen negativen Kapitalkontos von Euro in allen Jahren außer Betracht gelassen. Im Jahr 1993 habe der Beklagte diesen zunächst ergebnisneutralen „Merkposten“ in der Begründung zum Feststellungsbescheid nicht von Amts wegen festgestellt. In den Jahren 1998 bis 2001 habe es das Finanzamt unterlassen, den außerbilanziellen „Ausgleichsposten“ mit Gewinnen des Klägers zu verrechnen. In den Jahren 2003 bis 2006 habe es diese Anschaffungskosten bei Anwendung des § 15a EStG nicht in die Berechnung miteinbezogen.

Der Verlust des Klägers über die Gesamtperiode 1993 bis 2006 setze sich unter anderem zusammen aus

Kommanditkapital	DM
------------------	----

Privatkonten	DM
Einzahlungen 1993 bis 1998	DM
Einzahlungen 2006	Euro
Merkposten/fiktive Anschaffungskosten	DM

Nicht entnahmef. Gewinnanteile (HB) 1998 bis 2001: DM 57

Hinzu kämen weitere verlustbegründende Sachverhalte, insbesondere aus der Sonderbilanz, die sich aus den Verwaltungsakten ergäben. Von seinen Verlusten von insgesamt mehr als Euro habe der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagungen für 1993 bis 2012 lediglich Euro als nicht durch § 15a EStG gesperrten Verlust geltend machen können. Mit geändertem Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG vom 5. November 2012 habe das beklagte Finanzamt laufende Einkünfte des Klägers aus seiner Beteiligung an der Fa. B GmbH & Co .KG in Höhe von ./ Euro festgestellt, von denen im Folgebescheid lediglich ./ Euro anzusetzen seien, ./ Euro habe das Finanzamt als i. S. d. § 15a EStG verrechenbaren Verlust festgestellt. 58

Streitig sei daher die nicht erfolgte Berücksichtigung dieses für den Kläger verlorenen Kapitals bei Anwendung des § 15a EStG. 1993 hätte der ergebnisneutrale Korrekturposten in Höhe der übernommenen negativen Kapitalkonten von Amts wegen festgestellt und in den Folgejahren berücksichtigt werden müssen. Fest stehe, dass der Korrekturposten nicht aufgelöst worden und die nicht entnommenen Gewinnanteile steuerlich mit dem Korrekturposten nicht verrechnet worden seien. Der Korrekturposten erhöhe das nach § 15a EStG zu berücksichtigende steuerliche Kapitalkonto des Klägers. Über die nachträgliche Berücksichtigung scheine mit dem Beklagten Einvernehmen zu bestehen, nicht über den Feststellungszeitraum und die Verrechnung mit anderen Einkünften. Nicht berücksichtigt seien wohl außerdem die Guthaben des Klägers auf seinem Rücklagekonto von Euro, entstanden durch Einbringung seiner Anteile an der Komplementärin im Jahr 2002. 59

Der Kläger beantragt, 60

die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 EStG im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2006 vom 5. November 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. November 2015 um Euro zu reduzieren. 61

Der Beklagte beantragt, 62

die Klage abzuweisen. 63

Er trägt vor: 64

Er habe lediglich akzeptiert, dass unter Außerachtlassung eines entsprechenden Nachweises aus der Übernahme eines negativen Kapitalkontos in 1993 ein sog. Ausgleichs- oder Merkposten i. H. v. Euro anzunehmen sei. Der Klageantrag lasse offen, aus 65

welchem Grund ein Verlustanteil in welcher Höhe den Gewinnanteil des Klägers mindere und ein höherer Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG festzustellen sei. Bei dem Merkposten, der bei Übernahme des Kommanditanteils hätte gebildet werden müssen, liege kein berücksichtigungsfähiger Erwerbsverlust vor. Er hätte lediglich gegen spätere Gewinnanteile gegengerechnet werden können. Wegen der rechtsfehlerhaften Unterlassung der Merkpostenbildung in 1993 sei dies verwirkt. Zum anderen könne der Merkposten nur solange stehen bleiben, solange er nicht mit entsprechenden Gewinnanteilen verrechnet werden könne. Da der Kläger in den Jahren 2003 bis 2006 lediglich Verluste aus dem Gesamthandsbereich erwirtschaftet habe, sei eine Gegenrechnung mit Gewinnen im Streitjahr nicht möglich. Es handele sich um eine außerbilanzielle Gewinnausgleichsmöglichkeit.

Entscheidungsgründe:

66

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

67

I.

68

Die übrigen Gesellschafter der KG sind nach deren Vollbeendigung nicht gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beizuladen. Die ehemaligen Gesellschafter sind von dem vorliegenden Rechtsstreit, nämlich Feststellung des allein den Kläger betreffenden verrechenbaren Verlustes im Zusammenhang mit seinem negativen Kapitalkonto, nicht betroffen. Ihnen steht deshalb eine eigene Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 i. V. m. § 40 Abs. 2 FGO nicht zu (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 26. September 1996 IV R 105/94, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1997, 277).

69

II.

70

Der angefochtene Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 5. November 2012 und die ihn bestätigende Einspruchsentscheidung vom 16. November 2015 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger daher nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Verlustfeststellung i. H. v. ./. Euro ist nicht um Euro zu reduzieren.

71

Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der Anteil eines Kommanditisten am Verlust der Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen (Verlustvor- oder -rücktrag) werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ein hiernach nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger, sog. 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.

72

Veräußert der Kommanditist mit negativem Kapitalkonto seinen Anteil an der KG – wie im Streitfall – gegen Übernahme dieses negativen Kapitalkontos sowie Zahlung eines zusätzlichen Entgelts, so bestehen die Anschaffungskosten des Erwerbers dieses Kommanditanteils gleichwohl nur in der Zahlung des vereinbarten Entgelts. Anschaffungskosten für die Übernahme des negativen Kapitalkontos entstehen dagegen nicht. Denn durch die Übernahme des negativen Kapitalkontos wendet der Erwerber nichts aus seinem Vermögen auf. Er ist weder zum Nachschuss verpflichtet, noch haftet er den Gesellschaftsgläubigern (§ 171 Abs. 1 HGB). Er ist lediglich damit einverstanden, dass in Zukunft auf ihn entfallende Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos

73

verwendet werden (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 505; vgl. auch BFH-Urteil vom 19. Februar 1998 IV R 59/96, BStBl II 1999, 266).

Kommt es zu solchen Gewinnen, dürfen diese allerdings beim Erwerber nicht versteuert werden, weil sie bereits der Veräußerer in seinem Veräußerungsgewinn versteuert hat. Dafür ist es ohne Bedeutung, ob das negative Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters durch ausgleichs- und abzugsfähige oder lediglich durch verrechenbare Verlustanteile entstanden ist. Dies entspricht dem Regelungsziel des § 15a EStG: Als Ausdruck der erforderlichen aktuellen, wirtschaftlichen Belastung des Gesellschafters sollen nur solche Verlustanteile die Steuerschuld sofort mindern, die zu einer gegenwärtigen Vermögenseinbuße oder –gefährdung durch Haftung führen (vgl. BFH-Urteil vom 2. September 2014 IX R 52/13, BStBl II 2015, 263). 74

Dieses Ergebnis folgt aus dem bilanzrechtlich bestehenden Passivierungsverbot solcher Verbindlichkeiten, die erst aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind. Für den Kläger ist das übernommene negative Kapitalkonto – anders als das originär beim bisherigen Gesellschafter entstandene negative Kapitalkonto – nicht durch Zuweisung eines Verlustanteils aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung, die bilanzrechtlich zu berücksichtigen ist, sondern durch Erwerb auf der Grundlage des Übernahmevertrages entstanden. Bilanzrechtlich zu passivierender Aufwand des neuen Gesellschafters entsteht für ihn erst dann, wenn er in der Folgezeit konkret auf einen Gewinnanteil verzichten muss, der ihm zuzurechnen ist. Verbindlichkeiten, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind und nicht zu den Anschaffungskosten gehören, dürfen bis dahin nicht – auch nicht in einer Sonder- oder Ergänzungsbilanz – passiviert werden. Ihre Besteuerung ist daher durch einen Merkposten außerhalb der Bilanz sicherzustellen (so auch BFH-Urteil vom 14. Juni 1994 VIII R 37/93, BStBl II 1995, 246, m. w. N.). 75

Würde bei der Übertragung von Kommanditanteilen mit negativem Kapitalkonto aus nur verrechenbaren Verlusten dem Erwerber die Möglichkeit gewährt, das negative Kapitalkonto sofort als Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvolumen zu nutzen, bestünde die Gefahr, dass hierdurch ein Steuersparmodell eröffnet würde, das dem Regelungsziel des § 15a EStG widerspräche. Wenn weder beim Wechsel von der Rechtsstellung des Kommanditisten in die eines Komplementärs noch bei einer nachträglichen Einlage zuvor entstandene und als lediglich verrechenbar festgestellte Verluste in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste umqualifiziert werden, was aus § 15a Abs. 1a EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes – JStG – 2009 vom 19. Dezember 2008 (Bundesgesetzblatt – BGBl. – I 2008, 2794) folgt, können bei Übertragung eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto lediglich verrechenbare Verluste nicht in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste „umgepolt“ werden. Wie o. a. ist der Erwerber des Kommanditanteils bis zur Verrechnung seiner Gewinnanteile mit dem negativen Kapitalkonto wirtschaftlich nicht belastet. 76

Dafür, dass der Beklagte der Feststellung 2006 einen unzutreffenden Gewinn zugrunde gelegt hat, bestehen keine Anhaltspunkte. Weder hat der Kläger dies substantiiert vorgetragen noch ergibt sich dies aus der vorliegenden Bilanz zum 31. Dezember 2006. Der feststellungsbelastete Kläger muss sie ebenso wie die sich aus den Feststellungsbescheiden der Vorjahre ergebenden Kapitalkontenentwicklung und Kapitalveränderung gegen sich gelten lassen. Dies gilt ebenfalls für das lediglich behauptete Guthaben des Klägers auf seinem Rücklagekonto von Euro, das der Beklagte unberücksichtigt gelassen haben soll. 77

III. 78

79

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

