
Datum: 30.09.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 717/19 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0930.14K717.19F.00

Tenor:

Der Bescheid vom 27.11.2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2019 wird dahingehend geändert, dass keine als Gewinn zuzurechnende steuerpflichtige Haftungsminderung zu berücksichtigen ist.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet

Tatbestand

1

Streitig ist die Hinzurechnung aufgrund einer Haftungsminderung gemäß § 15a Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Jahr 1999. 2

Die Klägerin (vormals A Gesellschaft ... Z-Stadt mbH, davor B Gesellschaft mbH) war mit einer Kommanditeinlage von 499.000,00 DM und entsprechender Haftsumme Kommanditistin der am 00.00.1993 gegründeten C GmbH & Co. ... Y-Stadt KG (eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts X-Stadt unter HRA 00000; seit dem 00.00.1999 firmierend unter D GmbH & Co. Y-Stadt KG, nachfolgend D KG) mit Sitz in X-Stadt. 3

Mit Beschluss vom 30.10.1997 wurde eine Kapitalerhöhung von insgesamt 15 Mio. DM vereinbart (Kapitalerhöhung 1). Auf die Klägerin entfiel ein Betrag von 7.485.000,00 DM, 4

hiervon waren 4.990.000,00 DM als Geldeinlage zu erbringen. Die darüber hinausgehende Einlageverpflichtung war zu erbringen, sobald dies nach der Liquiditätslage der Gesellschaft erforderlich war und eine entsprechende Aufforderung durch die Geschäftsführung vorlag. Mit dieser Kapitalerhöhung ging keine Erhöhung der Haftsumme einher. Die Klägerin zahlte insoweit insgesamt 5 Mio. DM.

In dem Beschluss vom 30.10.1997 wurde darüber hinaus eine weitere Kapitalerhöhung von 7 Mio. DM vereinbart (Kapitalerhöhung 2). In diesem Zusammenhang wurde die Kommanditeinlage der Klägerin um 3.493.000,00 DM erhöht, wobei diese weitere Kapitalerhöhung mit einer entsprechenden Haftsummenerhöhung für die Klägerin (statt 499.000,00 DM nunmehr 3.992.000,00 DM) einherging. Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am 15.12.1997. 5

Für das Jahr 1997 wurde für die Klägerin aus der Beteiligung an der *D KG* ein laufender steuerpflichtiger Verlust in Höhe von 6.727.610,58 DM festgestellt. Dieser Verlust unterfiel grundsätzlich § 15a EStG, war jedoch im betreffenden Jahr in voller Höhe ausgleichs- bzw. abzugsfähig, hiervon ein Betrag von 5.000.000,00 DM aufgrund der geleisteten Einlage sowie ein Betrag von 1.727.610,58 DM aufgrund noch nicht verwendeter Außenhaftung. 6

Mit Gesellschafterbeschluss vom 22.12.1998 wurde die vorgenannte Kapitalerhöhung 1 teilweise rückgängig gemacht, indem sie auf 10 Mio. DM begrenzt wurde. 7

In den Jahresabschlüssen der *D KG* für die Jahre 1997 bis 1998 waren noch ausstehende Einlagen in Höhe von insgesamt jeweils 7 Mio. DM ausgewiesen. Die auf die Klägerin entfallende „noch ausstehende“ und nicht eingeforderte Einlage betrug laut Bilanz jeweils 3.493.000,00 DM. 8

Mit Vertrag über die Veräußerung einer Kommanditbeteiligung vom 22.12.1998 (Anteilsübertragungsvertrag) veräußerte die Klägerin – nach entsprechender Aufteilung ihres Kommanditanteils durch Beschluss vom gleichen Tag – mit schuldrechtlicher Wirkung zum 01.01.1998 von ihrem Kommanditanteil an der *D KG* mit einem Anteil am haftenden Kapital in Höhe von insgesamt 3.992.000,00 DM (= 49,9% des haftenden Kapitals) einen Teil von 3.584.000,00 DM (= 44,8% des haftenden Kapitals) an die *E-AG*. Auf die Hafteinlage von 3.992.000,00 DM waren zu diesem Zeitpunkt insgesamt 499.000,00 DM eingezahlt, wobei ein Betrag von 408.000,00 DM auf den bei der Klägerin verbleibenden Kommanditanteil (= 5,1% des haftenden Kapitals) entfiel. Die Klägerin verpflichtete sich, an die *E-AG* einen Gesamtbetrag von 2,85 Mio. DM, und zwar in zwei Zahlungsbeträgen in Höhe von 1,6 Mio. DM bis zum 31.01.1999 und in Höhe von 1,25 Mio. DM bis zum 31.12.1999 zu zahlen. Der Kaufpreis für den Geschäftsanteil bestand in der Freistellung der Klägerin von ihrer Hafteinlageverpflichtung, soweit diese nicht durch die vorgenannte Zahlung gedeckt ist (rechnerisch: 643.000,00 DM). Die *E-AG* war verpflichtet, die Klägerin von allen etwa noch verbliebenden Verpflichtungen in Bezug auf die Hafteinlageverpflichtung freizustellen. Dies galt ausdrücklich auch für die bereits voll erbrachte Hafteinlage hinsichtlich des Anteils, der weiterhin bei der Klägerin verblieb. 9

Für das Jahr 1998 wurde bei der Klägerin aufgrund der Anteilsveräußerung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG in Höhe von 3.696.590,29 DM berücksichtigt. Dieser Veräußerungsgewinn wurde – unter gewinnmindernder Berücksichtigung der genannten Zahlungsverpflichtung von 2,85 Mio. DM – wie folgt berechnet: 10

Kapitalkonto II zum 01.01.1998	./ 5.671.108,13 DM
Verlust bis 22.12.1998	./ 1.722.100,70 DM
Zwischensumme	./ 7.393.208,83 DM
Anteilige Berücksichtigung (44,8/49,9) als Veräußerungsgewinn	6.637.590,29 DM
abzgl. Verringerung Kapitalkonto I	./ 91.000,00 DM
abzgl. Veräußerungskosten	./ 2.850.000,00 DM
Veräußerungsgewinn i. S. der §§ 16, 34 EStG	3.696.590,29 DM

Die Anteilsübertragung im Wege der Sonderrechtsnachfolge, Herabsetzung der Haftsumme der Klägerin um 3.584.000,00 DM auf 408.000,00 DM und entsprechende Erhöhung der Haftsumme der E-AG wurden am 02.06.1999 ins Handelsregister eingetragen. 12

Ausweislich der Kapitalkontenentwicklung der D KG für das Streitjahr 1999 legte die E-AG am 31.01.1999 insgesamt 1,6 Mio. DM und am 31.07.1999 weitere 1,8 Mio. DM in die D KG ein. Weiterhin wurde in 1999 ein Übertrag von dem Kapitalkonto der Klägerin auf das Kapitalkonto der E-AG in Höhe von 1,6 Mio. DM verbucht. Der Jahresabschluss für das Jahr 1999 verzeichnete für die Klägerin (bei ausstehenden Einlagen von insgesamt 2 Mio. DM) keine ausstehenden Einlagen mehr. 13

Am 21.02.2001 reichte die D KG die Feststellungserklärung für das Streitjahr 1999 ein. Der Beklagte führte eine erklärungskonforme Feststellung durch. Die auf die Klägerin entfallenden laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen (nach Anwendung des § 15a EStG) 0,- DM. Die Feststellung erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Mit Bescheid vom 10.03.2006 führte der Beklagte aufgrund einer bei der D KG durchgeführten Betriebsprüfung eine Änderung der Feststellung durch. Die für die Klägerin festgestellten laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen (nach Anwendung des § 15a EStG) weiterhin 0,- DM. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Den Bescheid gab der Beklagte der Klägerin einzeln bekannt. Gegen den Änderungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein. 14

Am 02.07.2013 schied die Klägerin als Kommanditistin aus der D KG aus. Die Gesellschaft wurde aufgelöst. Die Firma ist am 00.00.000 erloschen (Eintrag im Handelsregister). 15

Als Teil umfangreichen, auch die Feststellung für das Streitjahr betreffenden Schriftwechsels zwischen den Beteiligten führte der Beklagte mit Schreiben vom 25.11.2013 und vom 26.01.2017 unter anderem aus, dass sich für das Jahr 1998 noch ein zuzurechnender Gewinn aus einer Haftungsinderung gemäß § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG in Höhe von 1.727.610,58 DM ergebe und fügte eine detaillierte Berechnung der als Gewinn zuzurechnenden Haftungsinderung bei. Das Schreiben vom 25.11.2013 enthielt zudem einen Hinweis auf § 367 Abs. 2 Satz 2 AO. Mit Antwortschreiben vom 14.06.2017 teilte die Klägerin mit, dass eine Zurechnung eines Gewinns wegen Haftungsinderung für den Zeitpunkt der Eintragung der Haftungsinderung in das Handelsregister, die vorliegend am 02.06.1999 erfolgte, vorzunehmen sei. Hinsichtlich der vereinbarten Zahlung von 2,85 Mio. 16

DM könne eine ausstehende Zahlung auf das Haftkapital bereits deshalb nicht vorliegen, weil eine Zahlung an den Käufer und nicht in die Gesellschaft vereinbart worden sei. Hinsichtlich des von dem Beklagten ermittelten Betrages werde eine Stellungnahme noch nachgereicht. Insoweit beantragte sie am 10.07.2017 eine Fristverlängerung, eine Stellungnahme erfolgte jedoch nicht.

Mit Feststellungsbescheid vom 27.11.2017 führte der Beklagte eine auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützte Änderung für das Jahr 1999 durch und stellte für die Klägerin laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach Anwendung des § 15a EStG) in Höhe von 1.727.610,58 DM fest. 17

Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass die nach § 3 des Anteilsübertragungsvertrages an die E-AG geleistete Zahlung in Höhe von 2,85 Mio. DM als Kapitaleinlage zu berücksichtigen sei mit der Folge, dass eine Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG zu unterbleiben habe. 18

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.02.2019 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus, dass im Veranlagungszeitraum 1997 ein Verlust i.H.v. 6.727.610,58 DM auf die Klägerin entfallen sei, der nach Anwendung des § 15a EStG ausgleichs- und abzugsfähig gewesen sei. Die Hafteinlage laut Handelsregister habe am Ende des Jahres 1997 3.992.000,00 DM betragen. Auf diese Hafteinlage sei tatsächlich nur ein Betrag von 499.000,00 DM eingezahlt worden, sodass im Wirtschaftsjahr 1997 zum Ausgleich ein verwendbarer Betrag der Außenhaftung i.H.v. 3.493.000,00 DM zur Verfügung gestanden habe. Hiervon sei zur Verlustverrechnung ein Betrag von 1.727.610,58 DM (neben den Verlusten, die bereits auf Grund des eingezahlten Kapitals i.H.v. 5.000.000,00 DM abzugsfähig gewesen seien) verwendet worden. In den Folgejahren seien keine weiteren Einlagen auf das Haftkapital gezahlt worden. Aufgrund der am 02.06.1999 im Handelsregister eingetragenen Haftungsminde rung unterliege der Betrag von 1.727.610,58 DM der Nachversteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG im Jahr 1999. 19

Am 19.03.2019 hat die Klägerin gegen die Einspruchsentscheidung vom 18.02.2019 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie vor, dass der Beklagte von unrichtigen Sachverhalten ausgehe. Insbesondere sei nicht nachzuvollziehen, wann welche Beträge von den Gesellschaftern eingezahlt worden seien. Dass von der Gesellschaft über die in 1997-1999 verbuchten 5 Mio. DM keine weiteren Einzahlungen ausdrücklich als Hafteinlage verbucht worden seien, entziehe sich ihrer Kenntnis. Auch im Handelsregister sei nicht nachzuvollziehen, dass sie – die Klägerin – lediglich aufgrund einer weiteren Kapitalerhöhung einen Betrag von 5.000.000,00 DM in die Gesellschaft eingezahlt habe. Ausweislich des Handelsregistrauszuges sei die Klägerin mit einer Einlage von 499.000,00 DM beteiligt gewesen. Zusammen mit der im Handelsregister eingetragenen weiteren Kapitaleinlage vom 15.12.1997 in Höhe von 3.493.000,00 DM habe die gesamte Kommanditeinlage der Klägerin 3.992.000,00 DM betragen. Insbesondere sei in 1998 eine Zahlung von 2,85 Mio. DM auf die zu erbringende Pflichteinlage geleistet worden und als Haftungsbefreiung nach § 171 Abs. 1 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) anzusehen. 20

Dessen ungeachtet löse eine Haftungsminde rung die Zurechnung eines fiktiven Gewinns nur dann aus, wenn im Wirtschaftsjahr der Haftungsminde rung die Voraussetzungen für einen erweiterten Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt gewesen wären. § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG solle verhindern, dass die Begrenzung des Verlustausgleichs gemäß § 15a Abs. 1 EStG durch nur vorübergehende höhere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen und nur vorübergehende Haftungserweiterung umgangen werde. Eine solche Umgehung liege hier nicht vor. Sie – die Klägerin – habe die Verluste in den Vorjahren ohne Beschränkung ausgleichen und abziehen können, da durch die 21

Einlagenerbringung kein negatives Kapitalkonto entstanden sei. Da vorliegend keine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen (Kapitalkonto) erfolgt sei, könne insoweit auch eine Erhöhung des negativen Kapitalkontos nicht in Betracht kommen. Dass laut Handelsregister nur ein Betrag von 499.000,00 DM eingezahlt worden sei, sei sachverhaltswidrig. Insbesondere könne die aufgrund der mit Vertrag vom 22.12.1998 erfolgten Kommanditanteils-Veräußerung an die E-AG erfolgte Zuzahlung als Einlage angesehen werden. Eine korrespondierende Minderung der Außenhaftung mit vollzogener Einlagenauffüllung und gleichzeitiger Erhöhung der Außenhaftung der E-AG führe nicht zur Anwendung des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG.

Die Klägerin beantragt, 22

den Bescheid vom 27.11.2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2019 dahingehend zu ändern, dass für die Klägerin eine Nach-versteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 Einkommensteuergesetz unterbleibt. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen; 25

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 26

Zur Begründung trägt der Beklagte unter Darlegung der Kapitalkontenentwicklung im Wesentlichen ergänzend vor, dass der Verlust i. H. von 1.727.610,58 DM aus dem Jahr 1997, der auf Grund einer noch ausstehenden Außenhaftung ausgleichs- und abzugsfähig gewesen sei, wegen der in 1999 erfolgten Haftkapitalherabsetzung zu besteuern gewesen sei. Hinsichtlich der Zahlung i. H. von 2,85 Mio. DM sei der Beklagte letztlich der in diversen Schriftsätzen von der Klägerin geäußerten Auffassung gefolgt, dass es sich bei dieser Zahlung um Veräußerungskosten bzw. um einen negativen Veräußerungspreis gehandelt habe, welcher in voller Höhe vom Veräußerungsgewinn abzuziehen sei. Dies sei im Teilabhilfebescheid für 1998 erfolgt und habe den Veräußerungsgewinn um 2.850.000,00 DM gemindert. Die Klägerin habe daraufhin ihren Einspruch gegen die Feststellung 1998 zurückgenommen. 27

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze und den beigezogenen Verwaltungsvorgang des Beklagten verwiesen. 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist zulässig (I.) und begründet (II.). 30

I. Die Klägerin wendet sich gegen die im Rahmen des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellende Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG und nicht (auch) gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlusts. 31

32

Die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte betrifft eine Frage, die i. S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Klägerin als Kommanditistin der *D KG* persönlich angeht (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2014 IV R 47/11, BStBl II 2015, 532).

Die *D KG* war nicht notwendig beizuladen, da diese gemäß Eintragung im Handelsregister am 06.03.2014 erloschen ist. Zwar ist im Falle der Klage eines Gesellschafters zu diesem Klageverfahren die Gesellschaft grundsätzlich beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO). Die Klagebefugnis der Gesellschaft und damit die Fähigkeit, im Wege der Beiladung die Stellung eines Verfahrensbeteiligten zu erlangen, erlischt jedoch mit der Vollbeendigung der Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2001 VIII R 30/99, BStBl II 2001, 621, Rn. 17 m.w.N.). 33

II. Die Klage ist auch begründet. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 34

1. Die entgeltliche Übertragung des Teilkommanditanteils an der *D KG* löst bereits keine Nachversteuerung auf Grund einer Haftungsminderung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG aus. 35

a) Nach der Grundregelung des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft insbesondere weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. 36

aa) Unter der Voraussetzung, dass der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des § 171 Abs. 1 HGB haftet, können hiervon abweichend Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG). Satz 2 ist nur anzuwenden, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (§ 15a Abs. 1 Satz 3 EStG). 37

bb) § 15a Abs. 3 EStG regelt in diesem Zusammenhang eine Gewinnhinzurechnung bei einer Einlageminderung oder Haftungsminderung. Gemäß § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht. Der zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist (§ 15a Abs. 3 Satz 2 EStG a.F.). Wird der Haftungsbetrag i. S. des Absatzes 1 Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Absatz 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen; Satz 2 gilt sinngemäß (§ 15a Abs. 3 38

Satz 3 EStG a.F.). Die nach den Sätzen 1 bis 3 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

Eine Haftungsminderung im vorgenannten Sinne ist die Minderung des Haftungsbetrags gemäß § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG. Haftungsbetrag i. S. des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG ist wiederum die in das Handelsregister eingetragene Haftsumme, soweit diese eine Außenhaftung des Kommanditisten auf Grund des § 171 Abs. 1 HGB begründet, etwa weil die Haftsumme höher ist als die tatsächlich geleistete Einlage. 39

Für die von § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG vorausgesetzte Minderung des Haftungsbetrags ist demnach in der Regel erforderlich, dass die in das Handelsregister eingetragene Haftsumme herabgesetzt wird (Wacker in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15a Rn. 102); maßgeblicher Zeitpunkt für eine etwaige Berücksichtigung einer Nachversteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG ist damit auch der Zeitpunkt der Eintragung ins Handelsregister und Bekanntmachung (Heuermann in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15a EStG Rn. 217). Unter der Haftsumme wird – im Gegensatz zu der sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden und im Innenverhältnis zu leistenden Pflichteinlage – die nach § 162 Abs. 1 HGB im Handelsregister einzutragende summenmäßige Begrenzung der Kommanditistenhaftung im Außenverhältnis verstanden. 40

b) Sinn und Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten als beschränkt haftendem Gesellschafter einen steuerlichen Verlustausgleich und -abzug nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch den Verlust belastet wird (BFH-Urteile vom 19.09.2019 IV R 32/16, BStBl II 2020, 199; und vom 01.03.2018 IV R 16/15, BStBl II 2018, 527). 41

Auszugehen ist dabei grundsätzlich von der Regelung des § 167 Abs. 3 HGB. Danach nimmt der Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage am Verlust teil. Somit belasten den Kommanditisten Verluste, die ihm nach Aufzehrung seines Kapitalanteils zugewiesen werden, mithin ein negatives Kapitalkonto entstehen oder anwachsen lassen, im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung wirtschaftlich nicht. Die Verlustzurechnung bringt lediglich zum Ausdruck, dass er die Auszahlung künftiger Gewinnanteile – wie von § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB vorgesehen – nicht fordern kann, solange sein Kapitalanteil unter die bedungene Einlage gemindert ist. Er muss die Gewinne zur Deckung des negativen Kapitalkontos verwenden (sog. „Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen“, BFH-Beschluss vom 10.11.1980 GrS 1/79, BStBl II 1981, 164; und Urteil vom 26.01.1995 IV R 32/93, BFH/NV 1995, 872). Von Verlusten, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, ist ein Kommanditist demnach erst dann wirtschaftlich betroffen, wenn dem Konto künftige Gewinnanteile gutgeschrieben werden, da er im Umfang des Verlustausgleichs von einer Beteiligung an einer Vermögensmehrung ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 09.05.1996 IV R 75/93, BStBl II 1996, 474). Die wirtschaftliche Belastung ist insoweit aufschiebend bedingt (vgl. BT-Drucks. 8/3648, S. 16). 42

§ 15a Abs. 3 EStG dient der Durchsetzung des in § 15a Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommenden Grundsatzes, dass ein Verlustausgleich nur möglich sein soll, soweit der Verlustanteil durch Eigenkapital gedeckt ist (BFH-Urteil vom 20.11.2014 IV R 47/11, BStBl II 2015, 532). Der Verlustausgleich wird auch dann als nicht gerechtfertigt angesehen, wenn das am Ende des Verlustjahres bestehende Eigenkapital der Gesellschaft alsbald wieder entzogen bzw. die Außenhaftung kein dauerhaftes wirtschaftliches Risiko des Kommanditisten darstellt (Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15a EStG Rn. 161). Ziel der Vorschrift ist es mithin, entsprechende Missbrauchsmöglichkeiten in Form der Schaffung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten durch kurzfristige Einlagen oder die 43

kurzfristige Eintragung von Haftsummen zu vermeiden (Heuermann in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15a EStG Rn. 180; Birkemeier in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 15a EStG Rn. 106; Wacker in Schmidt, EStG, § 15a Rn. 91; so auch die amtliche Begründung zu § 15a EStG, BT-Drucks. 8/3648, S. 17).

Rechtstechnisch geschieht dies nicht durch eine rückwirkende Änderung der Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr der Verlustentstehung, sondern durch die Zurechnung eines Betrags in Höhe der Einlage- bzw. Haftungsminderung als fiktiver Gewinn und eine betragsidentische sog. „Umpolung“ des früher ausgleichsfähigen Verlustanteils in einen verrechenbaren Verlustanteil (§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG). 44

c) Vor diesem Hintergrund führt die Veräußerung des Teilkommanditanteils an der D KG im Streitfall nicht zu einer als Gewinn zuzurechnende steuerpflichtige Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG. Eine solche steuerpflichtige Haftungsminderung ist zwar nicht nach § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG in der Fassung vom 22.12.1999 (a.F.) ausgeschlossen (siehe hierzu unter aa)), scheidet jedoch unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks der Vorschrift (siehe hierzu unter bb)) aus. 45

aa) Die Anwendung des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG ist zunächst nicht bereits unmittelbar durch § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG a.F. ausgeschlossen. Nach der Vorschrift kommt § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG nicht zur Anwendung, wenn Änderungen des Kapitalkontos bzw. des Haftungsbetrags i. S. des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG auf dem Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft beruhen (BFH-Urteil vom 20.11.2014 IV R 47/11, BStBl II 2015, 532). Scheidet ein Kommanditist, dessen Kapitalkonto auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus, so gilt nach § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG a.F. der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn i. S. des § 16 EStG. Die Korrektur der Berücksichtigung vormals ausgleichs- bzw. abzugsfähiger Verluste, die den Kommanditisten nach Ausscheiden aus der Gesellschaft nicht mehr belasten, hat danach durch Aufstockung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Gewinnfeststellung bei der Altgesellschaft zu erfolgen. § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG a.F. stellt somit für die Fälle, in denen die Beteiligung an der Einkunftsquelle endet, sicher, dass beim ausscheidenden Kommanditisten nur solche ausgleichsfähigen oder abziehbaren Verluste verbleiben, die er wirtschaftlich zu tragen hat. Fehlt es an einer Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gesellschaft, werden ausgleichsfähige oder abziehbare Verluste durch Ansatz eines Veräußerungsgewinns beim ausscheidenden Gesellschafter korrigiert (BFH a.a.O.). Die Versteuerung des negativen Kapitalkontos ist dabei als Ausgleich dafür anzusehen, dass der Kommanditist zuvor die zum negativen Kapitalkonto führenden Verluste steuermindernd verrechnet hatte, obwohl er durch den Verlust im Jahre der Entstehung rechtlich und wirtschaftlich nicht belastet war (BFH-Urteil vom 25.01.1996 IV R 91/94, BStBl II 1996, 289 unter Verweis auf die Begründung für den Gesetzesvorschlag, BT-Drucks 8/3648, S. 25, Rn. 14). 46

Der Anwendungsbereich der Vorschrift ist allerdings in den Fällen der anteiligen Veräußerung an einen oder mehrere Mitgesellschafter, mithin auch im Streitfall auf Grund der bis 2013 bei der Klägerin verbleibenden Beteiligung als Kommanditistin zu 5,1%, nicht eröffnet (vgl. Reichert, GmbH & Co. KG, 8. Aufl. 2021, § 7 Verlustausgleichsbeschränkung gemäß § 15a EStG Rn. 64). Dies ist insofern sachgerecht, als dass auch bei der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils als Veräußerungsgewinn i. S. der §§ 16, 34 EStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung zu erfassen ist und es insoweit einer entsprechenden Fiktion, wie sie § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG a.F. anordnet, nicht bedarf. 47

bb) Unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks der Vorschrift des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG ist eine Nachversteuerung auf Grund einer Haftungsminde rung im Streitjahr nicht vorzunehmen.

Zwar wurde das Haftkapital der Klägerin herabgesetzt und die Herabsetzung im Streitjahr im Handelsregister eingetragen. Dies geschah jedoch nicht in Form einer (isolierten) Herabsetzung des Haftkapitals, sondern im Rahmen der Veräußerung des Teilkommanditanteils durch die Klägerin. Im Gegenzug wurde das Haftkapital der Erwerberin um den gleichen Betrag erhöht und entsprechend (zeitgleich) im Handelsregister eingetragen. Im wirtschaftlichen Ergebnis hat mithin vielmehr (lediglich) eine Haftungsverschiebung zwischen der Klägerin und der Erwerberin stattgefunden. Den Gläubigern standen nach der Veräußerung des Teilkommanditanteils dieselben finanziellen Mittel zur Befriedigung ihrer Forderungen zur Verfügung wie vorher, auch wenn sie sich in einem anderen Maßstab auf die einzelnen Gesellschafter aufteilten. Die (Teil-) Anteilsübertragung hat somit sowohl die Vermögens- als auch die Haftungsmasse der D KG nicht geschmälert. 49

Auch führt die Veräußerung eines Teilkommanditanteils nicht zu einer Entnahme und daher auch nicht zu einer fiktiven Gewinnzurechnung i.S. des § 15a Abs. 3 EStG (FG Köln-Urteil vom 05.04.2001 3 K 2431/98, EFG 2001, 1142 rkr.; Reichert, GmbH & Co. KG, § 7 Verlustausgleichsbeschränkung gemäß § 15a EStG Rn. 62a). Zwar mindert sich bei der Veräußerung eines Teils der Beteiligung teilweise die Gesellschaftereinlage, es liegt jedoch keine Entnahme i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, da durch die Veräußerung weder das Betriebsvermögen der Gesellschaft gemindert wird noch eine Nutzung betrieblicher Wirtschaftsgüter zu betriebsfremden Zwecken erfolgt (Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15a EStG Rn. 148). Bleibt den Gläubigern die Haftungssumme unverändert erhalten, ist für die Anwendung des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG kein Raum (FG Köln a.a.O.). 50

Schließlich ist die generelle Zielsetzung des § 15a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, eine Umgehung der Begrenzung des Verlustausgleichs nach § 15a Abs. 1 EStG zu verhindern. Dies soll durch eine Nachversteuerung im Falle einer späteren Verringerung des wirtschaftlichen Risikos erreicht werden. Diese Verringerung des wirtschaftlichen Risikos ist allerdings im Streitfall – anders als bei einer (isolierten) Haftkapitalherabsetzung – bereits im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt worden. Die Veräußerung des Teilkommanditanteils führte im Ergebnis zu einer vollständigen gewinnerhöhenden Auflösung des negativen Kapitalkontos. 51

In der hier gegebenen Konstellation der Haftungsverschiebung und bereits erfolgten steuerlichen Berücksichtigung der Verringerung des wirtschaftlichen Risikos bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns verbleibt somit für die Anwendung des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG kein Raum. 52

cc) Weiterhin zeigt auch die Regelung des § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. (siehe hierzu bereits unter aa)), dass seitens des Gesetzgebers ein Nebeneinander von der Versteuerung eines negativen Kapitalkontos und einer (zusätzlichen) Nachversteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG nicht gewollt ist. Im Streitfall ist die Versteuerung des negativen Kapitalkontos wie bereits ausgeführt jedoch bereits durch die Berücksichtigung im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Jahr 1998 erfolgt. Auch insoweit ist mithin kein Raum für eine Nachversteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG. 53

2. Vor diesem Hintergrund ist nicht entscheidungserheblich, ob der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung in Folge eines etwa im Einspruchsverfahren unterlassenen Hinweises auf eine mögliche Verböserung nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO aufzuheben ist.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 55

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 56
Der BFH hat bislang nicht entschieden, ob eine entgeltliche Übertragung eines Teilkommanditanteils an einen Mitgesellschafter und die daraus resultierende Verschiebung der Haftsummen zwischen den Gesellschaftern zu einer Nachversteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG führt.