

---

**Datum:** 16.01.2002  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 3366/01  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2002:0116.14K3366.01.00

---

**Tenor:**

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Parteien ist streitig, ob aufgrund des Wechsels der Gesellschafterstellung von der eines Kommanditisten zu der eines Komplementärs Verluste, die nach § 15a Abs. 4 Satz 1 Einkommensteuergesetz - EStG - im Streitjahr und in den Vorjahren nur als verrechenbar festgestellt wurden, im Jahr des Wechsels voll ausgleichsfähig sind.

2

Die Klägerin war bis zum Streitjahr 1999 eine Kommanditgesellschaft. Kommanditist der Klägerin war Herr X. Komplementärin der Klägerin war die am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligte X GmbH.

3

Durch Gesellschafterbeschluss vom 09.12.1999 wurde die Klägerin in eine OHG umgewandelt. Der bisherige Kommanditist X wechselte in die Stellung eines unbeschränkt persönlich haftenden Gesellschafters. Mit notarieller Urkunde vom 22.12.1999 wurden die Änderung der Gesellschaftsverhältnisse und die Umfirmierung dem Registergericht angezeigt. Am 22.02.2000 wurde das Handelsregister entsprechend geändert.

4

In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1999 erklärte die Klägerin in der Anlage Est 1, 2, 3 B (V) zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG für ihren Gesellschafter X einen ausgleichsfähigen Verlust i.H.v. 67.262 DM sowie eine Minderung des im Vorjahr festgestellten verrechenbaren Verlustes um 673.365 DM. Entsprechend erklärte sie in der Anlage Est 1, 2, 3 B einen zurechenbaren laufenden Verlust in Höhe von 67.262 DM sowie einen Korrekturbetrag nach § 15a Abs. 1, 2 oder 3 EStG in Höhe von ./. 673.365 DM. Laut Erklärung ergab sich für den Gesellschafter X unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben somit insgesamt ein ausgleichsfähiger Verlust in

5

Höhe von 535.201 DM.

Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Jahr 1999 vom 20.06.2000 wich der Beklagte von der Erklärung der Klägerin ab. In der Anlage ESt 1, 2, 3 B (V) zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG wurde der Verlust des Gesellschafters X für das Jahr 1999 i.H.v. 67.262 DM als nicht ausgleichsfähig angesehen. Der am Ende des vorangegangenen Kalenderjahrs festgestellte verrechenbare Verlust i.H.v. 637.365 DM wurde auf 740.627 DM erhöht. Dementsprechend wurde in der Anlage ESt 1, 2, 3 B zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für den Gesellschafter X ein bei der Veranlagung anzusetzender Gewinn i.H.v. 205.426 DM festgestellt.

6

Hiergegen legte die Klägerin am 17.07.2000 Einspruch ein und beantragte, die Veranlagung entsprechend der eingereichten Feststellungserklärung durchzuführen.

7

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 22.05.2001 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte vertrat zum einen die Ansicht, dass die Vorschrift des § 15a EStG für das gesamte Kalenderjahr 1999 anzuwenden sei. Der ehemalige Kommanditist X sei erst am 22.02.2000 aus dem Handelsregister ausgetragen und als persönlich haftender Gesellschafter eingetragen worden. Demnach hafte er im Außenverhältnis unbeschränkt erst ab diesem Zeitpunkt. Außerdem sei insoweit das Stichtagsprinzip zu beachten. Danach komme § 15a EStG für das gesamte Streitjahr 1999 zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen hierfür am 31.12.1999 vorgelegen hätten. Dies sei bei dem vorliegenden Sachverhalt der Fall. Somit stelle sich die Streitfrage, ob verrechenbare Verluste aus der Zeit vor der Umwandlung der Klägerin in eine OHG als sofort ausgleichsfähige Verluste zu berücksichtigen seien, für das Streitjahr 1999 nicht. Zum anderen werde nach der ganz herrschenden Meinung in der Literatur für den Fall des Wechsels der Gesellschafterstellung aber auch von der Fortführung der verrechenbaren Verluste beim vollhaftenden Gesellschafter ausgegangen. Die dagegen vertretene Mindermeinung verkenne, dass für die Fortführung der verrechenbaren Verluste die Identität des ehemaligen Kommanditanteils und nunmehrigen Anteils an der OHG entscheidend sei. Auf Grund dieser Identität könnten verrechenbare Verluste erst dann ausgleichsfähig werden, wenn der ehemalige Kommanditist diese Verluste tatsächlich tragen müsse. Allein der Wechsel zum Vollhafter führe jedoch noch nicht dazu, dass der ehemals beschränkt haftende Gesellschafter nunmehr die vorherigen Verluste tatsächlich tragen müsse. Er hafte lediglich für die Altverluste. Wirtschaftlich habe er aber noch keine Vermögensminderung erleiden müssen. Schließlich lasse sich auch aus dem Wortlaut des § 15a EStG nicht herleiten, dass die in den Vorjahren als lediglich verrechenbar festgestellten Verluste im Jahr des Wechsels der Gesellschafterstellung sofort als ausgleichsfähige Verluste zu berücksichtigen seien.

8

Mit der am 06.06.2001 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Ansicht, dass ein höchstrichterliches Judiz, das den Wechsel eines beschränkt haftenden Kommanditisten in die Stellung eines unbeschränkt haftenden Komplementärs zum Gegenstand gehabt hätte, entgegen der Rechtsansicht des Beklagten nicht ersichtlich sei. Das BFH-Urteil vom 11. Mai 1995 IV R 44/93 (BFHE 177, 466) zu § 7 Abs. 1 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung - EStDV - betreffe einen nicht vergleichbaren Fall, in dem ein Kommanditanteil von Todes wegen unentgeltlich auf den Erben übergegangen sei. In der Literatur sei die Frage, ob infolge der Haftungserweiterung die verrechenbaren Verluste der Vorjahre in sofort ausgleichsfähige Verluste umgewandelt würden, umstritten. Zum Teil werde diese Frage im Hinblick auf die Vollhaftung des

9

ehemaligen Kommanditisten und jetzigen persönlich haftenden Gesellschafters bejaht. Insoweit werde nach ihrer Ansicht zutreffend darauf abgestellt, dass der jetzt persönlich haftende Gesellschafter auch für die Verbindlichkeiten aus seiner Zeit als Kommanditist hafte. Folglich könne der jetzige persönlich haftende Gesellschafter ab diesem Zeitpunkt auch die verrechenbaren Verluste der Vergangenheit abziehen. Eine gesetzliche Regelung, die eine fortbestehende Verlustausgleichsbeschränkung normiere, fehle. § 15a EStG beträfe nur den Fall, dass die Kommanditistenstellung beibehalten werde und kenne somit keine verrechenbaren Verluste für Vollhafter. Der Sinn und Zweck des § 15a EStG spräche daher dafür, dass sich die verrechenbaren Verluste der Vorjahre im Jahr des Wechsels in die Stellung eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters in ausgleichsfähige Verluste umwandeln würden. Schließlich stelle sich die Frage der Ausgleichsfähigkeit der zuvor nur verrechenbaren Verluste gerade auch im vorliegenden Streitfall. Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten sei die Eintragung des Wechsels der Gesellschafterstellung in das Handelsregister im Jahr 2000 insoweit nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Entscheidend sei vielmehr, dass die unbeschränkte Haftung des ehemaligen Kommanditisten und jetzigen Komplementärs zivilrechtlich bereits mit dem Wirksamwerden des geänderten Gesellschaftsvertrages eingesetzt habe.

Die Klägerin beantragt, 10

1. den Bescheid zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG für das Jahr 1999 vom 20.06.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.05.2001 aufzuheben und den Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1999 vom 20.06.2000 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.05.2001 dahingehend abzuändern, dass für den Gesellschafter X ein Verlust i.H.v. 535.201 DM festgestellt wird und 11
2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 12

1. die Klage abzuweisen und 13
2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung vom 22.05.2001. 14

Durch Senatsbeschluss vom 19.12.2001 wurde Herr X gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO - zum Verfahren beigegeben. 15

## Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist begründet. 17

Die Bescheide zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG für das Jahr 1999 und zur gesonderten Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1999 vom 20.06.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.05.2001 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 18

I. Der Beklagte hat den dem Gesellschafter X im Jahr 1999 zuzurechnenden Anteil am Verlust der Klägerin in Höhe von 67.262 DM zu Unrecht gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG als lediglich verrechenbaren Verlust behandelt. 19

1. Gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Soweit demnach der Verlust nicht ausgeglichen oder abgezogen werden kann, mindert er gemäß § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. 20
- a) Die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG greifen somit nur für den anteiligen Verlust eines Kommanditisten aus seiner Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft ein. Der Gesellschafter X war aber ab dem Gesellschafterbeschluss vom 09.12.1999 nicht mehr als Kommanditist sondern vielmehr als unbeschränkt haftender Komplementär an der Klägerin beteiligt. Durch den Wechsel des vorher einzigen beschränkt haftenden Kommanditisten X in die Stellung eines unbeschränkt haftenden Komplementärs erfolgte außerdem noch im Jahr 1999 kraft Gesetzes eine Umwandlung der Klägerin von der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft in diejenige einer offenen Handelsgesellschaft. 21
- b) Die Rechtsansicht des Beklagten, die unbeschränkte Haftung des Gesellschafters X habe erst mit der Eintragung des Wechsels der Gesellschafterstellung ins Handelsregister am 22.02.2000 begonnen, teilt der Senat insoweit nicht. Die Eintragung ins Handelsregister ist für den Beginn der unbeschränkten Haftung nicht erforderlich. 22
- Wer in eine bestehende Gesellschaft eintritt, haftet gemäß § 130 Abs. 1 Handelsgesetzbuch - HGB - gleich den anderen Gesellschaftern nach Maßgabe der §§ 128 und 129 HGB für die vor seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft, ohne Unterschied, ob die Firma eine Änderung erleidet oder nicht. Nach ganz herrschender und auch vom Senat für zutreffend erachteter Ansicht haftet ein Kommanditist, der durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrages Komplementär wird, in entsprechender Anwendung des § 130 Abs. 1 HGB unbeschränkt für alle bereits vorhandenen Altverbindlichkeiten der Gesellschaft (Schmidt, in Schlegelberger, HGB, 5. Aufl., § 130 Rz. 12; Hillmann, in Ebenroth/Boujong/Joost, HGB, 1. Aufl., § 130 Rz. 5; Hopt, in Baumbach/Hopt, HGB, 30. Aufl., § 130 Rz. 2). Für die nach dem Wechsel der Gesellschafterstellung begründeten Neuverbindlichkeiten der Gesellschaft ergibt sich die unbeschränkte Haftung des Komplementärs unmittelbar aus den §§ 128, 129 HGB. 23
- Die unbeschränkte Haftung beginnt dabei mit dem Wirksamwerden des geänderten Gesellschaftsvertrages, d.h. - soweit keine Bedingung oder Betagung vereinbart wurde - im Zeitpunkt der Vertragsänderung. Einer Eintragung des Gesellschafterwechsels ins Handelsregisters bedarf es dabei entgegen der Rechtsansicht des Beklagten nicht. Auch eine Kenntnis der Gesellschaftsgläubiger ist für die ab dem Wechsel der Gesellschafterstellung kraft Gesetzes bestehende unbeschränkte Haftung nicht erforderlich (Schmidt, in Schlegelberger, HGB, 5. Aufl., § 130 Rz. 16; Hillmann, in Ebenroth/Boujong/Joost, HGB, 1. Aufl., § 130 Rz. 9). 24
2. Eine Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung ergibt sich im Streitfall auch nicht aus § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG. 25
- a) Gemäß § 15a Abs. 5 EStG gelten § 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3 Satz 1, 2 und 4 sowie Abs. 4 sinngemäß für andere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist. Nach § 15a Abs. 5 Nr. 2 gilt dies insbesondere für 26

Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

b) Die § 15a Abs. 1 bis 4 EStG sind unmittelbar nur auf Kommanditisten anzuwenden. Nach der Absicht des Gesetzgebers sollen im Interesse einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch § 15a Abs. 5 EStG die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen der § 15a Abs. 1 bis 4 EStG sinngemäß auf Personen angewandt werden, deren Stellung wirtschaftlich der eines Kommanditisten gleichwertig ist (BR-Drucks. 511/79, S. 17). Die Aufzählung der vergleichbaren Unternehmer ist dabei - wie das Tatbestandsmerkmal "insbesondere" verdeutlicht - nicht abschließend. § 15a Abs. 5 EStG gilt somit zum Beispiel auch für Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (Schmidt, in Schmidt, EStG, 20. Aufl. § 15a Rz. 196). 27

In entsprechender Anwendung des § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG ist eine vergleichbare Haftungssituation bei einem Komplementär einer OHG jedoch nur anzunehmen, wenn die Inanspruchnahme des Komplementärs für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist. 28

c) Im Streitfall sind diese beiden Voraussetzungen nicht erfüllt. 29

aa) Der Gesellschafter X hat seine Haftung für Schulden der Klägerin nicht durch Vertrag ausgeschlossen. 30

bb) Eine Inanspruchnahme des Gesellschafters X war außerdem auch nicht nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich. Zwar war Herr X am Bilanzstichtag 31.12.1999 im Handelsregister noch nicht als Komplementär sondern weiterhin als beschränkt haftender Kommanditist eingetragen. Für die Gläubiger der Klägerin war somit am Bilanzstichtag zumindest aufgrund des Handelsregisters die unbeschränkte Haftung des Gesellschafters X noch nicht erkennbar. Dieser Umstand allein reicht aber nach Ansicht des Senats nicht aus, um die Voraussetzungen des § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG bejahen zu können. Bei der Prüfung, ob eine Haftungsinanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist, ist nicht nur auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag, sondern auch auf die voraussehbare künftige Entwicklung abzustellen (BFH-Urteil vom 25. Juli 1995 IX R 61/93, BFHE 179, 28, BStBl II 1996, 128 m.w.N.). Bei dieser Prognoseentscheidung ist im Streitfall jedoch zu berücksichtigen, dass Herr X aufgrund der am 22.12.1999 beim Registergericht erfolgten Anzeige der Änderung der Gesellschaftsverhältnisse bereits am 22.02.2000 als Komplementär ins Handelsregister eingetragen wurde. Die Inanspruchnahme des Herrn X für die Verbindlichkeiten der Klägerin war unter Berücksichtigung der am 22.12.1999 voraussehbaren Entwicklung daher nicht unwahrscheinlich. 31

3. Im Ergebnis ist somit aufgrund des im Dezember des Streitjahres erfolgten Wechsels der Gesellschafterstellung die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG für das gesamte Jahr 1999 nicht mehr anzuwenden. Diese Rechtsfolge, dass bei einem Wechsel von der Kommanditisten- in eine Komplementärstellung während eines Wirtschaftsjahres § 15a EStG auf die zuzurechnenden Verlustanteile des gesamten Wirtschaftsjahres nicht mehr anzuwenden ist, ist unter dem Gesichtspunkt der rückwirkenden Haftungserstreckung nach § 130 HGB gerechtfertigt (vgl. Korn/Heißenberg, in Korn, EStG, § 32

15a Rz. 106). Insoweit ist diese Rechtsfolge auch durch die Finanzverwaltung anerkannt (vgl. R 138d Abs. 1 Satz 2 EStR 1999). Der Verlustanteil des Gesellschafters X im Jahr 1999 in Höhe von 67.262 DM ist damit nicht als lediglich verrechenbarer Verlust festzustellen.

II. Weiterhin hat der Beklagte auch den zum Ende des Jahres 1998 gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG festgestellten verrechenbaren Verlust i.H.v. 673.365 DM im Streitjahr zu Unrecht als nicht sofort ausgleichs- und abzugsfähig behandelt. 33

1. Die Streitfrage, ob durch den Wechsel der Gesellschafterstellung von der eines Kommanditisten zu der eines Komplementärs Verluste, die in den Vorjahren nach §15a Abs. 4 Satz 1 EStG als lediglich verrechenbar festgestellt wurden, im Jahr des Wechsels sofort voll ausgleichs- und abzugsfähig sind, ist durch den BFH noch nicht entschieden worden. Die in den Urteilen des BFH vom 11. Mai 1995 IV R 44/93 (BFHE 177, 466) und vom 10. März 1998 VIII R 76/96 (BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269) getroffene Feststellung, mit dem unentgeltlichen Übergang eines Kommanditanteils auf den letzten verbleibenden Gesellschafter einer KG gehe auch das Recht über, den Verlustanteil mit späteren Gewinnen aus dem dann bestehenden Einzelunternehmen zu verrechnen, war in den vom BFH entschiedenen Fällen letztlich nicht entscheidungserheblich. Der BFH musste sich daher im Ergebnis auch nicht ausdrücklich mit der Frage beschäftigen, ob durch die Vollhaftung des verbliebenen Einzelunternehmers der diesem infolge des unentgeltlichen Übergangs des Kommanditanteils zuzurechnende Verlust sofort ausgleichsfähig ist. 34

2. In der Literatur ist die vorliegende Streitfrage umstritten. 35

a) Nach der wohl herrschenden Meinung (Schmidt, EStG, 20. Aufl., § 15a Rz. 183; v. Beckerath, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG Rdnr. C 373; ders., in Kirchhof, EStG, 2. Aufl., § 15a Rz. 262; Korn/Heißenberg, in Korn, § 15a EStG Rz. 106; Stuhmann, in Blümich, § 15a EStG Rz. 116; Baldi, in Frotscher, § 15a EStG Rdnr. 130; Biergans, DStR 1981, 3, 11) bleibt auch bei einer Umwandlung der Gesellschafterstellung in die Position eines Komplementärs ein für vorausgegangene Jahre festgestellter verrechenbarer Verlust als solcher bestehen und wird nicht seinerseits zu einem sofort ausgleichsfähigen Verlust. Nach dieser Ansicht können die lediglich verrechenbar bleibenden Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG nur mit späteren Gewinnanteilen des Komplementärs aus seiner Beteiligung verrechnet werden (so im Ergebnis auch EStR 138d Abs. 1). Dabei wird darauf hingewiesen, dass sich ein sofortiger Verlustausgleich aus dem Gesetz nicht ableiten lasse. Außerdem würden bei einem sofortigen Verlustausgleich Verluste für einen Zeitraum steuerlich wirksam, in dem sie erkennbar nicht entstanden seien (Baldi, in Frotscher, a.a.O.). Gegen einen sofortigen Verlustausgleich spreche weiterhin, dass auch durch eine Erhöhung der Einlage oder Haftsumme ein aus früheren Wirtschaftsjahren stammender Verlust nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umgewandelt würde, obwohl auch in diesem Fall der Kommanditist im Umfang des Erhöhungsbetrages den verrechenbaren Verlust trage bzw. für ihn hafte (v. Beckerath, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O.). 36

b) Nach einer in der Literatur zumindest teilweise vertretenen Ansicht sind die bislang nur verrechenbaren Verluste noch im Jahr des Wechsels der Gesellschafterstellung sofort ausgleichsfähig (Autenrieth, Verrechnungsbeschränkte Verluste bei Umwandlungen, in Festschrift für Haas, S. 7, 12 f.; Söffing/Wrede, FR 1980, 365, 373; Söffing, in Lademann/Söffing/Brockhoff, § 15a EStG Anm. 35; Kempf/Hillringhaus, DB 1996, 12, 13; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 11 a III 5b Fn. 84; Carlé/Carlé, FR 2001, 829). Diese Rechtsfolge ergebe sich aus Sinn und Zweck des § 15a EStG. Danach müsse sich der bisherige lediglich verrechenbare Verlust in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Kommanditist zum Komplementär werde, in einen 37

ausgleichsfähigen Verlust umwandeln, da §15a EStG - mit Ausnahme der in § 15a Abs. 5 EStG geregelten Sonderfälle - keine verrechenbaren Verluste für Vollhafter kenne.

3. Der Senat hält diese zuletzt dargestellte Literaturansicht für zutreffend. Dafür sprechen die folgenden Gesichtspunkte. 38

a) Das Einkommensteuerrecht sieht grundsätzlich eine unbeschränkte Verlustverrechnung vor. Es ermöglicht durch das Tatbestandsmerkmal der "Summe der Einkünfte" in § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG den sog. periodeninternen horizontalen und vertikalen Verlustausgleich. Darüber hinaus gestattet es in § 10d EStG einen periodenübergreifenden Verlustabzug. Als Modifikation dieses dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Nettoprinzips enthält die Ausnahmeregelung des § 15a EStG eine Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs für Verluste eines nur beschränkt haftenden Unternehmers. § 15a EStG begrenzt insoweit den Verlustausgleich und -abzug auf den sog. "Haftungsbetrag". Darüber hinausgehende Verluste, die den beschränkt haftenden Unternehmer im Jahr ihrer Entstehung weder rechtlich noch wirtschaftlich belasten, können nach § 15a Abs. 2 EStG nur mit späteren Gewinnen aus derselben Tätigkeit nach Art eines Verlustvortrags verrechnet werden (Schmidt, EStG, 20. Aufl., § 15a Rz. 30). Nach der gesetzgeberischen Konzeption soll durch § 15a EStG damit im allgemeinen das Ziel erreicht werden, den steuerlichen Verlustausgleich eines beschränkt haftenden Unternehmers seiner zivilrechtlichen Haftung anzugleichen (vgl. BT-Drucks. 8/3648, S. 15 f.; BFH Urteil vom 14. Dezember 1999 IX R 7/95, BStBl II 2000, 265 m.w.N.). 39

Die Rechtsfolgen der Ausnahmeregelung des § 15a EStG greifen aber nur solange ein, wie die beschränkte Haftung besteht. Endet die beschränkte Haftung und somit auch der Anwendungsbereich des § 15a EStG, so ist nach den Grundsatznormen §§ 2 Abs. 3 und 10d EStG der unbeschränkte Verlustausgleich- und -abzug möglich. Insoweit weist die oben dargestellte Mindermeinung in der Literatur zu Recht darauf hin, dass die Ausnahmeregelung des § 15a EStG nur die Fälle betrifft, in denen die Stellung eines beschränkt haftenden Unternehmers beibehalten wird (Autenrieth, Verrechnungsbeschränkte Verluste bei Umwandlungen, a.a.O.). Nur für diese Fälle der weiterhin bestehenden beschränkten Haftung ordnet § 15a Abs. 2 EStG die Verrechnung der Verluste mit späteren Gewinnen aus derselben Tätigkeit an. Diese Schlussfolgerung ergibt sich nach Ansicht des Senats eindeutig aus dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 EStG, wonach der verrechenbare Verlust die Gewinne mindert, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. 40

b) Bei einem Wechsel der Gesellschafterstellung von der eines beschränkt haftenden Kommanditisten zu der eines unbeschränkt haftenden Komplementärs müssen damit aber Verluste, die in den Jahren vor dem Wechsel als lediglich verrechenbar i.S.d. § 15a Abs. 2 EStG festgestellt wurden, sofort voll ausgleichs- und abzugsfähig sein. Da der jetzige Komplementär in entsprechender Anwendung des § 130 Abs. 1 HGB auch für Verbindlichkeiten unbeschränkt haftet, die vor dem Wechsel der Gesellschafterstellung begründet wurden, entfällt die beschränkte Haftung für diese Verbindlichkeiten. Der jetzige Komplementär muss somit auch für Verluste eintreten, die bei ihm in früheren Jahren als lediglich verrechenbare Verluste festgestellt wurden. Diese rechtliche und wirtschaftliche Belastung des jetzigen Komplementärs durch die bislang nur verrechenbaren Verluste führt nach dem in den Grundsatznormen §§ 2 Abs. 3 und 10d EStG zum Ausdruck kommenden Prinzip der unbeschränkten Verlustverrechnung zur sofortigen Verlustausgleichs- und Verlustabzugsmöglichkeit. 41

c) Aufgrund des dargestellten Zusammenspiels zwischen grundsätzlich unbeschränkter Verlustverrechnung und nur ausnahmsweiser Beschränkung durch § 15a EStG wird auch deutlich, dass der Hinweis der herrschenden Literaturmeinung, ein sofortiger Verlustausgleich lasse sich aus dem Gesetz nicht herleiten, nicht überzeugt. Da § 15a EStG für den Fall des Endes der beschränkten Haftung keine fortbestehende Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung enthält (Autenrieth, Verrechnungsbeschränkte Verluste bei Umwandlungen, a.a.O.), ist aufgrund des allgemeinen Prinzips der unbeschränkten Verlustverrechnung eben ein sofortiger Verlustausgleich möglich. Einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 15a EStG bedarf es dafür nicht.

Im Übrigen lässt die herrschende Meinung in der Literatur für eine andere Fallgestaltung den sofortigen Verlustausgleich bzw. -abzug ebenfalls ohne gesetzliche Regelung zu. Fällt im Rahmen der Auflösung, Liquidation und Vollbeendigung einer Kommanditgesellschaft das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten weg, das durch die Zurechnung nur verrechenbarer Verlustanteile entstanden ist, so erhalten die persönlich haftenden Komplementäre oder die übrigen Kommanditisten mit positiven Kapitalkonten nach ganz herrschender Ansicht in der Literatur einen sofort ausgleichsfähigen Verlust in gleicher Höhe zugerechnet (vgl. z.B. Schmidt, EStG, 20. Aufl., § 15a Rz. 243). Diese allgemein anerkannte Rechtsfolge ist im Gesetz ausdrücklich nicht geregelt, da § 52 Abs. 33 Satz 3 und 4 EStG in der Fassung des StEntlG 1999 ff. nur Kapitalkonten erfasst, die aufgrund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden sind. Auch hier wird die Möglichkeit der sofortigen Verlustverrechnung daher aus dem allgemeinen Gedanken hergeleitet, dass die Komplementäre bzw. die übrigen Kommanditisten mit positiven Kapitalkonten die Verluste tatsächlich tragen müssen (Schmidt, EStG, 20. Aufl., § 15a, a.a.O.). 43

d) Weiterhin steht der vom Senat vertretenen Rechtsansicht auch nicht entgegen, dass bei einem sofortigen Verlustausgleich die Verluste für einen Zeitraum steuerlich wirksam werden, in dem sie erkennbar nicht entstanden sind. Erst aufgrund des Wechsels der Gesellschafterstellung und des damit verbundenen Eintritts der unbeschränkten Haftung auch für Altverbindlichkeiten unterliegen die vorher lediglich verrechenbaren Verluste nicht mehr den Beschränkungen des § 15a EStG. Die steuerliche Berücksichtigung dieser Verluste außerhalb ihrer jeweiligen Entstehungsjahre ist damit zwangsläufige Folge der Regelung des § 15a EStG und keine Besonderheit der vom Senat vertretenen Rechtsauffassung. Der einzige Unterschied zu der herrschenden Literaturmeinung besteht insoweit auch nur darin, dass nach der hier vertretenen Ansicht die Verluste sofort voll ausgleichs- und -abzugsfähig sind und nicht gemäß § 15a Abs. 2 EStG erst mit späteren Gewinnen verrechnet werden dürfen. Nach beiden Ansichten werden die Verluste damit jedoch in einem Zeitraum steuerlich wirksam, in dem sie nicht entstanden sind. 44

e) Nach Ansicht des Senats rechtfertigt auch der Vergleich mit dem Fall einer nachträglichen Erhöhung der Einlage oder Haftsumme keine andere Beurteilung der Streitfrage. 45

aa) Nach der Rechtsprechung des BFH führen nachträgliche Einlagen eines beschränkt haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht dazu, dass ein für einen früheren Veranlagungszeitraum festgestellter verrechenbarer Verlust dieses Gesellschafters sofort ausgleichsfähig wird (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1995 IV R 106/94, BFHE 179, 368, BStBl II 1996, 226). Eine Umwandlung eines verrechenbaren Verlusts in einen ausgleichsfähigen Verlust in einem Folgejahr, in dem der beschränkt haftende Gesellschafter eine weitere Einlage erbringe, sei in § 15a EStG nicht vorgesehen. Auch eine analoge Anwendung der für eine Einlageminderung geltenden Regelung in § 15a Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG sei nicht möglich. Insoweit fehle eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes. Der 46

Gesetzgeber habe ganz bewusst davon abgesehen, für Einlageerhöhungen eine Regelung vorzusehen, die in Umkehrung der Regelung für die Einlageminderung bei der Einlageerhöhung eine Umwandlung verrechenbarer in ausgleichsfähige Verluste vorsähe. Der Regelungsbereich des § 15a Abs. 3 EStG könne aufgrund seines eindeutigen Wortlauts und des vom Gesetzgeber verfolgten Sinn und Zwecks insoweit auch nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung erweitert werden.

bb) Im Streitfall besteht jedoch ein ganz wesentlicher Unterschied zu diesem vom BFH entschiedenen Fall der nachträglichen Einlageerhöhung. 47

Der Sachverhalt der nachträglichen Einlageerhöhung eines beschränkt haftenden Gesellschafters wird eindeutig vom Regelungsbereich des § 15a EStG erfasst. Insoweit ist dann aber entscheidend, dass § 15a EStG eine Umwandlung eines verrechenbaren Verlusts in einen ausgleichsfähigen Verlust im Jahr der nachträglichen Einlage nicht vorsieht. 48

Demgegenüber kommt § 15a EStG nach einem Wechsel der Gesellschafterstellung für den danach unbeschränkt haftenden Komplementär nicht mehr zur Anwendung. Wie oben ausgeführt wurde, enthält § 15a EStG gerade keine über das Ende der beschränkten Haftung hinaus fortbestehende Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung. Im Gegensatz zum Fall der nachträglichen Einlageerhöhung können somit für den Fall des Wechsels der Gesellschafterstellung aus dem Wortlaut des § 15a EStG keine rechtlichen Schlüsse gegen eine Umwandlung von verrechenbaren in sofort ausgleichs- und abzugsfähige Verluste gezogen werden. 49

f) Schließlich würde die herrschende Meinung in der Literatur insbesondere im Streitfall auch zu keinem sachgerechten Ergebnis führen. 50

aa) Nach der Rechtsprechung des BFH sind Gewinne i.S.d. § 15a Abs. 2 EStG nur die Gewinne aus dem Vermögen der Gesellschaft, nicht aber die Sonderbetriebsgewinne (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163). Sonderbetriebsgewinne, die einem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren zuzurechnen sind, dürfen daher nicht um die in vorangegangenen Jahren festgestellten verrechenbaren Verluste gemindert werden (Saldierungsverbot). 51

bb) Würde man der herrschenden Ansicht in der Literatur folgen, müsste demnach der Gesellschafter X im Streitjahr den Gewinn aus seinem Sonderbetriebsvermögen i.H.v. 205.426 DM voll versteuern ohne ihn mit dem im Vorjahr festgestellten verrechenbaren Verlust ausgleichen zu können. Obwohl der Gesellschafter X in analoger Anwendung des § 130 HGB auch für die vor dem Wechsel der Gesellschafterstellung begründeten Verbindlichkeiten der Klägerin in vollem Umfang haften müsste, könnte er dennoch nicht den daraus resultierenden Verlust mit seinem Gewinn im Sonderbetriebsvermögen verrechnen. Gerade diese Rechtsfolge zeigt deutlich, dass die herrschende Meinung in der Literatur zu nicht sachgerechten, dem allgemeinen Regelungszweck des § 15a EStG widersprechenden Ergebnissen führt. 52

4. Im Ergebnis ist somit der Bescheid zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG für das Jahr 1999 aufzuheben, da zum Ende des Jahres 1999 gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG kein verrechenbarer Verlust mehr festzustellen ist. Der zum Ende des vorangegangenen Kalenderjahres festgestellte verrechenbare Verlust i.H.v. 673.365 DM ist sofort ausgleichs- und abzugsfähig. Zusammen mit dem Anteil am laufenden Verlust der Klägerin i.H.v. 67.262 DM und dem Sonderbetriebsgewinn i.H.v. 205.426 DM führt dies dazu, dass für den Gesellschafter X im Streitjahr ein Verlust i.H.v. 535.201 DM festzustellen ist. 53

|                                                                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.                                                                                       | 54 |
| IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. | 55 |
| V. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.                                   | 56 |

---