
Datum: 06.04.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2802/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0406.3K2802.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 16/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens, mit Ausnahme der Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen hat, trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte zu Recht für die Beigeladene als Kommanditistin der Klägerin in den Streitjahren 2008 bis 2010 lediglich verrechenbare Verluste im Sinne von § 21 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 15a EStG festgestellt hat.

2

Bei der am1977 begonnenen und am1984 ins Handelsregister beim Amtsgericht A eingetragenen Klägerin handelt es sich um eine in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betriebene Personengesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Vermietung und Verwaltung der ..., ist.

3

Die Beigeladene erwarb zum 01.01.1996 einen Kommanditanteil an der Klägerin gegen Zahlung eines Betrages in Höhe von 3.170.000 DM und Übernahme des negativen Kapitalkontos des Altgesellschafters in Höhe von unstreitig 3.428.488 DM. Damit war die Beigeladene mit einem Gesellschaftsanteil von 60,61 % an der Klägerin beteiligt.

4

Weder für die Beigeladene noch für die übrigen Kommanditisten der Klägerin wurden in den Jahren bis 2007 Feststellungen im Sinne des § 15a EStG getroffen.

5

6

In ihren Feststellungserklärungen für die Streitjahre 2008 bis 2010 machte die Klägerin negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und zwar für 2008 i. H. v. 321.231 €, für 2009 i. H. v. 352.000,99 € und für 2010 i. H. v. 439.837 € geltend.

Im Feststellungsverfahren teilte die Klägerin auf Anfrage des Beklagten mit, dass normalerweise der Erwerb des Kommanditanteils durch die Beigeladene zu einer Aufstockung der Buchwerte des Anlagevermögens in einer Ergänzungsbilanz hätte führen müssen, sodass sich ein noch höheres Abschreibungsvolumen ergeben hätte, was unstreitig nicht unter § 15a EStG falle. Hierauf habe man aber in Absprache mit dem seinerzeit für die Klägerin zuständigen Finanzamt A verzichtet, wenn im Gegenzug die Verluste solange ausgleichsfähig im Sinne des § 15a EStG blieben, bis das Kapitalkonto des Gesellschafters erreicht sei.

7

Dem folgte der Beklagte nicht. Im Rahmen der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 27.07.2012 wurden die den Kommanditisten und damit auch der Beigeladenen anteilig zuzurechnenden Verluste als lediglich verrechenbar im Sinne des § 15a Abs. 4 EStG festgestellt. Die der Beigeladenen zugerechneten Verlustanteile betrugen unstreitig 194.704 € (2008), 213.149 € (2009) und 266.592 € (2010).

8

In den Erläuterungen zu diesen Bescheiden führte der Beklagte jeweils aus, dass ein nach § 21 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 15a EStG verrechenbarer Verlust für die Kommanditisten festzustellen sei. Zwar möge sich die Klägerin mit dem Finanzamt A darauf geeinigt haben, eine Feststellung nach § 15a EStG nicht vorzunehmen, doch gelte diese Vereinbarung nur solange, bis das Kapital aus den - fiktiven - Ergänzungsbilanzen aufgebraucht sei. Aus dem Schreiben des Bevollmächtigten der Klägerin vom 25.02.2005 zur Veranlagung 2003 - nebst der damals beigefügten Kapitalkontenübersicht - ergebe sich, dass das zur Verlustdeckung zur Verfügung stehende Kapital spätestens im Jahr 2006 aufgebraucht gewesen sei. Deshalb werde ab dem Jahr 2008 eine Feststellung nach § 15a EStG durchgeführt.

9

Gegen diese Feststellungsbescheide legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und machte dabei im Wesentlichen geltend, dass ausweislich der beigefügten Aufstellung (Blatt 35 der Gerichtsakte) für die Beigeladene im Zeitraum zwischen dem 01.01.1996 - dem Stichtag des Eintritts der Beigeladenen in die Klägerin - und dem 31.12.2011 Verluste i. H. v. insgesamt 3.399.246 € entstanden seien.

10

Diesen Verlusten stünden nicht allein die Nominaleinlage der Beigeladenen i. H. v. 3.170.000 DM gegenüber, sondern auch die von ihr übernommenen aufgelaufenen Verluste zum Stichtag 01.01.1996 als dem Beginn der erstmaligen Zurechnung von Verlusten. Nach den vorliegenden Unterlagen habe das negative Kapitalkonto 3.428.488 DM betragen, so dass sich Anschaffungskosten für den Gesamtanteil unter Einbeziehung des Kaufpreises i. H. v. von 6.598.488 DM ergäben. Dies entspreche 3.373.753,34 € und könne frühestens in 2011 zu einer Kappung des Verlustbetrages führen.

11

In der Besprechung zwischen dem seinerzeitigen Berater der Klägerin Herrn D und dem Sachbearbeiter des Finanzamts A Herrn K sei es um die Frage der Ergänzungsbilanzen gegangen. Da zu diesem Zeitpunkt schon klar gewesen sei, dass mehr als 200 % an aufgelaufenen Verlusten zu berücksichtigen seien, habe sich das Ergebnis nur in der mit Schreiben vom 12.06.2012 prognostizierten Höhe von ca. 300 % bewegen können.

12

Vor diesem Hintergrund sei auf die Erstellung von Ergänzungsbilanzen zu den einzelnen Stichtagen aus pragmatischen und verwaltungsökonomischen Gründen verzichtet worden.

13

Deshalb sei im Gegenzug auch zugesichert worden, dass die Verluste entsprechend ausgleichsfähig und nicht etwa lediglich verrechenbar seien.

Die Beigeladene habe den Nominalbetrag für die jeweilige Einlage und die Übertragung der Kommanditanteile entrichtet. Dies liege daran, dass nach Ertragswertgrundsätzen verfahren und bewertet worden sei. Daraus folge, dass der Kaufpreis etwa dem 12fachen der Jahresmiete entsprochen habe und damit entsprechende stille Reserven im Anlagevermögen realisiert worden seien. Dabei sei es nebensächlich, dass diese bei den Verkäufen wegen § 21 EStG steuerfrei blieben. 14

In den Bilanzen des Vorberaters Herrn D seien die Buchwerte fortgeführt worden. Eine Anpassung sei nicht erfolgt. Daraus folge, dass der vom Beklagten angesetzte negative Kapitalbetrag aus seiner Aufstellung nicht zu saldieren sei, sondern hinzugerechnet werden müsse. 15

Hätte nämlich jeder einzelne Gesellschafter oder auch die GbR Ergänzungsbilanzen erstellt, hätte sich dieser Betrag in Ergänzungsbilanzen ausgewirkt und zwar über die entsprechende Abschreibung, die synchron zu erfolgen gehabt hätte. Dies bedeute, dass die Verluste aus den Ergänzungsbilanzen, die ausschließlich aus Abschreibungen bestünden, den laufenden Verlust erhöhten und unter keinem Gesichtspunkt unter § 15a EStG fielen. 16

Mit der Einspruchsentscheidung vom 08.08.2013 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. 17

Dabei vertrat der Beklagte die Auffassung, dass ab dem Kalenderjahr 2008 Feststellungen nach § 15a EStG zu treffen seien. 18

Zwar könne es so sein, dass sich die Klägerin mit dem Finanzamt A darauf geeinigt habe, eine Feststellung nach § 15a EStG zunächst nicht vorzunehmen. Eine solche etwaige Vereinbarung könne jedoch nur solange gelten, bis das Kapital aus den - fiktiven - Ergänzungsbilanzen aufgebraucht sei. 19

Aus den Akten ergebe sich, dass das zur Verlustdeckung zur Verfügung stehende Kapital spätestens im Kalenderjahr 2006 aufgebraucht gewesen sei. 20

Aus diesem Grunde habe der Beklagte für die Jahre 2008 bis 2011 Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über die verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG erlassen. 21

Soweit die Klägerin geltend mache, neben der Nominaleinlage der Beigeladenen i. H. v. 3.170.000 DM seien auch die übernommenen, aufgelaufenen Verluste zum Stichtag 01.01.1996 - dem Eintritt der Beigeladenen in die Klägerin; das negative Kapitalkonto habe nach den Unterlagen der Klägerin 3.428.488 DM betragen - zu berücksichtigen, so dass sich die Anschaffungskosten für den Gesamtanteil unter Einbeziehung des Kaufpreises auf 6.598.488 DM addierten und frühestens im Jahre 2011 zu einer Kappung des Verlustvortrages führen könnten, sei dieser Einwand nicht durchgreifend. 22

Zwar sei es zutreffend, dass das übernommene negative Kapitalkonto zuzüglich der Nominaleinlage zu Anschaffungskosten führe. In der Gesamthandsbilanz bleibe aber das negative Kapitalkonto des Vorgängers bestehen. Im Rahmen der Berechnung nach § 15a EStG seien alle Kapitalkonten, sowohl das Gesamthands- als auch das Ergänzungsbilanzkonto zu berücksichtigen, so dass auch das negative Gesamthandskonto 23

für Zwecke des § 15a EStG in die Berechnung einzubeziehen sei.

Dabei bleibe, ausgehend davon, dass im Ergänzungsbereich - mangels Erstellung einer Bilanz - keine erhöhten Abschreibungen vorgenommen worden seien, das Kapitalkonto der fiktiven Ergänzungsbilanz bei Übernahme der Geschäftsanteile gleich. 24

Es ergebe sich damit bei Übernahme im Jahr 1996 ein positives Kapital in Höhe von insgesamt 3.170.000 DM. Dieses sei bereits 2003 durch die entstandenen Verluste aufgezehrt gewesen. 25

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, im Streitfall sei für die Berechnung des nach § 15a Abs. 4 EStG lediglich verrechenbaren Verlustanteils der Beigeladenen sowohl deren Nominaleinlage durch Kauf von Gesellschaftsanteilen der vormaligen Kommanditisten i. H. v. 3.170.000 DM als auch das übernommene negative Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters zu berücksichtigen. Dieses habe zum Stichtag 01.01.1996 3.428.488 DM betragen, so dass sich das gesamte Kapital auf 6.598.488 DM belaufe. Dies ergebe umgerechnet 3.373.753,34 €. 26

Die der Beigeladenen zugerechneten Verluste hätten von 1996 bis 2001 2.385.610,96 DM = 1.219.743,52 € betragen. Für die Jahre 2002 bis 2007 seien für die Beigeladene Verluste i. H. v. 1.467.539 Euro festgestellt worden, sodass sich insgesamt Verluste vor Beginn der Streitjahre i. H. v. 2.687.282,52 € ergäben. 27

Diese unterschritten das Ausgleichsvolumen deutlich. Die entsprechende Differenz belaufe sich auf 686.487 €, während mit der Klage die Ausgleichsfähigkeit von 674.445 € beansprucht werde. Somit würde immer noch ein positives Kapitalkonto i. H. v. 12.042 € verbleiben. 28

Daraus folge, dass im Streitfall nur die Rechtsfrage zu entscheiden sei, wie aus der Ergänzungsbilanz (fiktiv) die übernommenen negativen Kapitalkonten zu einem Ausgleichsvolumen würden. Die Klägerin vertrete hierzu die Auffassung, dass in der Ergänzungsbilanz ein in Euro umgerechneter Aktivwert von 3.373.753,34 € anzusetzen sei mit der Folge, dass die von der Beklagten nach Einlegung des Einspruchs vorgenommene Zurechnung genau diesen Vorgang außer Acht lasse. Der Beklagte habe vielmehr die Verluste von der Nominaleinlage abgezogen und vertrete dann die Auffassung, dass schon vor vielen Jahren - nach Berechnung des Beklagten im Jahre 2002 - ein negatives Kapitalkonto für die Klägerin zu verzeichnen gewesen sei. 29

Die Klägerin halte diese Rechtsauffassung für unzutreffend, da der Erwerber eines Kommanditanteils in die bilanziellen Rechtsfolgen des Rechtsvorgängers eintrete und damit auch über den entsprechenden Bilanzzusammenhang die Ergänzungsbilanzen zu den hier geltend gemachten Werten geführt habe. Daran ändere sich auch nichts dadurch, dass die Ergänzungsbilanz nicht aufgestellt worden sei. 30

Bei der Ergänzungsbilanz habe der Beklagte außer Acht gelassen, dass die Immobilien zum Zeitpunkt des Kaufes im Jahre 1995 schon weitgehend abgeschrieben gewesen seien und erhebliche stille Reserven beinhaltet hätten. Es sei also in der Ergänzungsbilanz zu einer Aktivierung des Wirtschaftsgutes Gebäude bekommen und auf die dann noch verbleibende Restlaufzeit (von nur noch 15 Jahren) verteilt worden. Rechne man nämlich Ergänzungsbilanz und Hauptbilanz zusammen, dann sei zu Anfang ein Kapitalkonto in der von der Klägerin zugrundegelegten Höhe entstanden, weil diese stillen Reserven aufgedeckt worden seien. 31

Hinsichtlich des Sachverhalts sei von entscheidender Bedeutung, dass die Beigeladene die Anteile an der Klägerin von dem vormaligen Kommanditisten erworben habe. Der Bestand des Gesellschaftskapitals und der aufgelaufenen Verluste in der Hauptbilanz der Klägerin blieben durch einen derartigen Vorgang unberührt.	32
Der Verkäufer habe seine Einlage zurückerhalten und damit sein negatives Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn realisiert. Diesen Veräußerungsgewinn habe er im Hinblick auf § 21 EStG nicht zu versteuern brauchen. Gleichwohl habe der Erwerber die gleiche steuerliche Wirkung, nämlich in seiner Ergänzungsbilanz aufgrund des persönlich erworbenen Anteils am Gesellschaftsvermögen die Aufdeckung bzw. Zurechnung der stillen Reserven als Anschaffungskosten, der sich im Gesellschaftsanteil verkörpere.	33
Um nun nicht für jeden einzelnen Gesellschafter unterschiedliche Ergänzungsbilanzen erstellen zu müssen, was zwangsläufig erforderlich gewesen wäre, da nämlich auf der Verkäuferseite unterschiedliche Beitrittsdaten und auf der Käuferseite unterschiedliche Erwerbsdaten zu verzeichnen gewesen seien, sei für die Veranlagungen 1995 und 1996 vereinbart worden, dass die Ausgleichsvolumina bis zu diesem Gesamtbetrag bestehen blieben. Genau an diese Vereinbarung habe sich das damals zuständige Finanzamt A auch gehalten. Deshalb sei auch bis einschließlich 2007 entsprechend diesen Vereinbarungen veranlagt worden.	34
Danach habe die Zuständigkeit zum Beklagten gewechselt und gleichzeitig habe dies zu dem hier im Rechtsstreit befindlichen Sachverhalt geführt.	35
Die auf die Klägerin in den Jahren 1996 bis 2010 entfallenden Verlustanteile sind zwischen den Beteiligten unstreitig (Blatt 36 der Gerichtsakte).	36
Die Klägerin beantragt,	37
die Feststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 dahingehend zu ändern, dass die der Beigeladenen zugerechneten Verluste als ausgleichs- und abzugsfähig und nicht als lediglich verrechenbar im Sinne des § 15a EStG festgestellt werden.	38
Der Beklagte beantragt,	39
die Klage abzuweisen.	40
Er weist demgegenüber darauf hin, dass bei einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft die Übernahme des negativen Kapitalkontos keine Anschaffungskosten darstelle.	41
Aus diesem Grunde würden die Anschaffungskosten der Beigeladenen lediglich 3.170.000 DM statt 6.598.488 DM (3.170.000 DM + 3.428.488 DM) betragen.	42
Wie die Klägerin richtig ausführe, trete der Erwerber eines Kommanditanteils in die bilanziellen Rechtsfolgen des Rechtsvorgängers ein, so dass das negative Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz unverändert mit 3.428.488 DM = 1.752.958 € fortbestehe.	43
Um das Kapitalkonto zu korrigieren, seien in einer fiktiven Ergänzungsbilanz für die Beigeladene auf der Aktivseite die anteilig aufgedeckten stillen Reserven und auf der Passivseite eine Kapitalaufstockung i. H. v. 6.598.488 DM (= 3.373.753,34 €) anzusetzen, so dass sich aus Ergänzungsbilanz und Gesamthandsbilanz insgesamt die tatsächlichen Anschaffungskosten i. H. v. 3.170.000 DM (= 1.620.795 €) ergäben.	44

Für die Beurteilung des Ausgleichsvolumens nach § 15 a EStG sei bei der vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft ausschließlich von den in die Gesellschaft geleisteten Vermögenszugängen und -abgängen auszugehen.	45
Durch die anteilige Übernahme der von der Gesellschaft bereits vor dem Beitritt begründeten Verbindlichkeiten, die sich im negativen Kapitalkonto des ehemaligen Kommanditisten widerspiegeln, entstehe für den beitretenden Gesellschafter kein zusätzliches Ausgleichsvolumen.	46
Von daher sei das Ausgleichsvolumen für die Beigeladene in den Streitjahren bereits verbraucht gewesen.	47
Es bestehe im Übrigen Einigkeit, dass in einer fiktiven Ergänzungsbilanz auf der Aktivseite die aufgedeckten stillen Reserven des Wirtschaftsgutes „Gebäude“ zu berücksichtigen gewesen wären und hierauf auch eine Abschreibung zu Lasten des in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Kapitals vorzunehmen gewesen wäre. Diese AfA wäre aber nach den obigen Ausführungen in den Streitjahren ebenfalls nicht ausgleichsfähig gewesen.	48
Der Senat hat am 29.07.2015 beschlossen, die P GbR zum vorliegenden Verfahren notwendig beizuladen.	49
Entscheidungsgründe	50
Die Klage ist nicht begründet.	51
Zu Recht hat der Beklagte die in den Streitjahren auf die Beigeladene entfallenden Verlustanteile als lediglich verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a Abs. 1 und 2 EStG festgestellt. Aus dem Erwerb des Kommanditanteils durch die Beigeladene und der dabei erfolgten Barzahlung nebst Übernahme des negativen Kapitalkontos ergibt sich in den Streitjahren kein berücksichtigungsfähiges Ausgleichsvolumen mehr.	52
Die angegriffenen Feststellungsbescheide sind daher rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	53
I. Die ertragsteuerliche Behandlung der Veräußerung eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto auf Seiten des Erwerbers hat vor dem Hintergrund des Regelungsziels des § 15a EStG durch die Rechtsprechung des BFH die folgenden Vorgaben erfahren:	54
1. Veräußert ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto seinen Anteil an einer Kommanditgesellschaft gegen Übernahme dieses negativen Kapitalkontos sowie Zahlung eines zusätzlichen Entgelts, so bestehen die Anschaffungskosten des Erwerbers dieses Kommanditanteils insgesamt sowohl in der Zahlung dieses zusätzlichen Entgelts als auch in der Übernahme des negativen Kapitalkontos. Dabei hat es für den Erwerber keine Bedeutung, ob das negative Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters durch ausgleichs- und abzugsfähige oder lediglich durch verrechenbare Verlustanteile entstanden ist (vgl. BFH-Urteil vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 und vom 18.02.1993 IV 40/92, BStBl. II 1994, 224). Die Übernahme des negativen Kapitalkontos des ausgeschiedenen Kommanditisten führt beim Erwerber jedenfalls nicht zu einem sofort ausgleichs- und abzugsfähigen Verlust (vgl. BFH-Urteile 21.04.1994 IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; vom 14.06.1994 VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246 und vom 19.02.1998 IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266).	55

2. In diesem Fall erbringt der eintretende Gesellschafter vielmehr Leistungen, die den Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters in der Steuerbilanz der Gesellschaft übersteigen. Es liegen daher zusätzliche Anschaffungskosten für den Erwerb des Anteils an einer Personengesellschaft vor. Die zusätzlichen Anschaffungskosten sind in einer für den eintretenden Gesellschafter (Neugesellschafter) zu erstellenden Ergänzungsbilanz zu aktivieren. Die Mehranschaffungskosten sind entsprechend der prozentualen Beteiligung des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen auf die einzelnen - materiellen und immateriellen, bilanzierten und nichtbilanzierten - Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens zu verteilen, soweit diese stille Reserven enthalten (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1991 VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 sowie vom 18.02.1993 IV 40/92, BStBl. II 1994, 224). Denn es besteht nach ständiger Rechtsprechung des BFH zunächst einmal eine Vermutung dafür, dass der den Buchwert des Kapitalanteils der Altgesellschafter in der Gesellschaftsbilanz übersteigende Teil der von den Neugesellschaftern zu erbringenden Leistungen auf einen Geschäftswert entfällt, soweit mit ihnen nicht stille Reserven in den bilanzierten und nichtbilanzierten Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens abgegolten werden (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1991 VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 und vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

3. Aber auch soweit das gezahlte Entgelt zuzüglich des übernommenen negativen Kapitalkontos die stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen übersteigt, kann der Neugesellschafter keinen Sonderbetriebsaufwand geltend machen.

57

Zwar kann im Falle des Erwerbs eines Anteils an einer Personengesellschaft zu einem überhöhten Preis der Mehrbetrag gegenüber dem Kapitalkonto, der nicht mit der Abgeltung stiller Reserven an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft oder des Anteils an einem Geschäftswert erklärt werden kann, als verbleibender Restbetrag zu Sonderbetriebsausgaben des Erwerbers führen (vgl. Urteile vom 29.10.1991 VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647; vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 und vom 18.02.1993 IV 40/92, BStBl. II 1994, 224). Dem wird regelmäßig entweder die Abfindungszahlung für einen lästigen Gesellschafter oder - im Falle eines Gesellschafterwechsels - eine Fehlmaßnahme zu Grunde liegen. Hiervon kann jedoch nicht gesprochen werden, wenn bei Erwerb eines Kommanditanteils ein negatives Kapitalkonto dem Kaufpreis hinzugerechnet wird. Dies hat lediglich zum Ziel, beim Erwerber solche Gewinnanteile außer Ansatz zu lassen, die sich auf die frühere Zurechnung von Verlusten beim Veräußerer begründen. Hierzu bedarf es nicht der Annahme, dass ein dem Anteil an den stillen Reserven oder an einem Geschäftswert nicht mehr zurechenbarer Restbetrag für den Erwerber einen Erwerbsverlust darstellt. Denn die Verteilung der Verluste, die seinerzeit zu der Entstehung des negativen Kapitalkontos geführt haben, lässt sich nicht rückgängig machen. Der Erwerber hat auch insoweit keine Anschaffungskosten, denn durch die Übernahme des negativen Kapitalkontos wendet er weder etwas aus seinem Vermögen auf, noch ist er zum Nachschuss verpflichtet oder haftet gegenüber den Gesellschaftsgläubigern. Er ist lediglich damit einverstanden, dass in Zukunft auf ihn entfallende Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.02.1998 IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266).

58

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen dürfen aber Verbindlichkeiten, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind und nicht zu den Anschaffungskosten gehören, nicht passiviert werden. Dies gilt auch für die Verpflichtung gegenüber dem veräußernden Gesellschafter, das negative Kapitalkonto mit künftigen Gewinnanteilen aufzufüllen. Das im Rahmen eines Gesellschafterwechsels übernommene negative Kapitalkonto unterscheidet sich nämlich von dem ursprünglich beim Altgesellschafter entstandenen negativen

59

Kapitalkonto. Im Gegensatz zu diesem entsteht das negative Kapitalkonto des übernehmenden Gesellschafters nicht durch die Zuweisung eines Verlustanteils auf der Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung - für die das Passivierungsverbot keine Bedeutung hat -, sondern durch entgeltlichen Erwerb auf der Grundlage des Übernahmevertrags. Das Passivierungsverbot bedeutet, dass die Neugesellschafter im Zeitpunkt des Erwerbs des Gesellschaftsanteils noch keinen Aufwand geltend machen können. Ein solcher entsteht erst, wenn sie auf einen Gewinnanteil verzichten müssen, der ihnen in der Folgezeit zuzurechnen ist. Auch in diesem Fall wird keine Verbindlichkeit ausgewiesen. Der Aufwand wird unmittelbar mit dem - steuerbaren - Gewinnanteil verrechnet (vgl. BFH-Urteile vom 14.06.1994 VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246 und vom 28.03.2007 IX R 53/04, BFH/NV 2007, 1845).

Ist somit Gegenstand der Veräußerung ein Kommanditanteil mit einem durch Zurechnung von Verlusten negativ gewordenem Kapitalkonto, so bringt diese Zurechnung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander zum Ausdruck, dass der belastete Gesellschafter am künftigen Vermögenszuwachs der Gesellschaft bis zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos nicht beteiligt ist, sondern seine Gewinnanteile den Mitgesellschaftern überlassen muss (Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen). 60

Veräußert der Kommanditist seine solchermaßen belastete Beteiligung, so geht diese Belastung als Eigenschaft der Beteiligung auf den Erwerber über. Obwohl dieser durch die Hinnahme der Benachteiligung nichts aus seinem vorhandenen Vermögen aufwendet, erblickt der BFH hierin jedoch Anschaffungskosten für anteilige stille Reserven und einen Anteil am Geschäftswert (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 1993 VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706). 61

Deren Aktivierung in der Ergänzungsbilanz hat zur Folge, dass die Gewinnanteile beim Erwerber durch zusätzliche Abschreibungen vermindert werden. Im Ergebnis bleiben dadurch für ihn künftige Gewinnanteile bis zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos unwirksam (vgl. BFH-Urteil vom 21. April 1994 IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745). 62

Um dies zu erreichen, wird in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers ein aktiver Ausgleichsposten geführt, der erfolgswirksam aufzulösen ist, soweit die Kommanditgesellschaft Gewinne erzielt, die auf den Erwerber entfallen und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwenden sind. Statt eines solchen Ausgleichspostens kann auch ein Merkposten außerhalb der Bilanz ausreichend sein, der dem selben Zweck dient (vgl. BFH-Urteile vom 21.04.1994 IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; vom 14.06.1994 VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246; vom 19.02.1998 IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266 und vom 28.03.2007 IX R 53/04, BFH/NV 2007, 1845). 63

4. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos des ausgeschiedenen Kommanditisten, das durch lediglich verrechenbare Verluste entstanden ist, führt beim Erwerber aber nicht nur zu keinem sofort ausgleichs- und abzugsfähigen Verlust, sondern auch nicht zur Entstehung eines weitergehenden Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvolumens, das über das von ihm tatsächlich geleistete Entgelt hinausgeht und nachfolgende Verluste ausgleichs- und abzugsfähig werden lässt. 64

Hiergegen spricht bereits der Regelungszweck des § 15a EStG, einem beschränkt haftenden Gesellschafter den Ausgleich von Verlustanteilen nur insoweit zu ermöglichen, als er diese auch wirklich zu tragen hat, durch diese auch tatsächlich wirtschaftlich belastet wird (vgl. hierzu nur Blümich/Heuermann, EStG, Stand November 2014, § 15a Rn. 1 ff.). 65

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 zudem die Gefahr, dass hierdurch ein Steuersparmodell eröffnet würde, das dem Regelungsziel des § 15a EStG grundlegend widerspräche (zu diesen Bedenken vgl. BFH-Urteil vom 21.04.1994 IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 sowie Gschwendtner, DStR 1995, 914, 920).

Weiterhin würde dann allein die Übertragung eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto eine „Umpolung“ lediglich verrechenbarer Verluste in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste bewirken, was ebenfalls der Struktur und der Systematik sowie den Regelungszielen des § 15a EStG grundlegend widerspräche. Denn weder beim Wechsel des Kommanditisten in die Rechtsstellung eines Komplementärs (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003 VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115) noch bei einer nachträglichen Einlage (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1995 IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; diese Rechtsprechung bestätigend § 15a Abs. 1a EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794) können zuvor entstandene und als lediglich verrechenbar festgestellte Verluste in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste umqualifiziert werden. Wenn aber noch nicht einmal der Wechsel des Kommanditisten in die Rechtsstellung des Komplementärs mit dem damit einhergehenden Haftungsrisiko oder die nachträgliche Leistung einer Einlage in die Kommanditgesellschaft dazu führt, dass bereits entstandene lediglich verrechenbare Verluste in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste umqualifiziert werden, so kann dies erst recht nicht für die bloße Übernahme eines negativen Kapitalkontos durch den Erwerber des Kommanditanteils gelten, der zu diesem Zeitpunkt keine Aufwendungen tätigt und sich keinem Haftungsrisiko aussetzt, sondern lediglich damit einverstanden ist, dass spätere Gewinne zur Auffüllung des von ihm übernommenen negativen Kapitalkontos verwandt werden.

67

II. Unter Berücksichtigung dieser für den Streitfall maßgeblichen rechtlichen Gesichtspunkte hat der Beklagte zutreffend die der Beigeladenen für die Streitjahre zuzurechnenden Verlustanteile nicht als ausgleichs- und abzugsfähig, sondern als lediglich verrechenbar festgestellt.

68

1. Diesem Ergebnis steht zunächst einmal nicht entgegen, dass die Klägerin nach ihrer Darstellung mit dem seinerzeit zuständigen Finanzamt A Ende der 90er Jahre eine Vereinbarung getroffen haben will, wonach für die neu eintretenden Kommanditisten keine Ergänzungsbilanzen erstellt werden und auf die Anwendung des § 15a EStG verzichtet werde.

69

Abgesehen davon, dass sowohl die Tatsache des Abschlusses als auch der genaue Inhalt einer solchen Vereinbarung letztlich offengeblieben sind, sollte nach dem eigenen Sachvortrag der Klägerin aus pragmatischen Gründen auf die Errichtung von Ergänzungsbilanzen verzichtet werden. Dies bedeutet aber, dass mit der behaupteten Vereinbarung lediglich eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens herbeigeführt, nicht jedoch eine Aussage - etwa in Gestalt einer verbindlichen Auskunft oder Zusage - oder gar eine Regelung zum materiellen Ergebnis der Besteuerung getroffen werden sollte. Dies gilt umso weniger, als hierdurch eine offensichtlich unzutreffende Besteuerung hätte bewirkt werden können. Daher konnte der Beklagte von dieser Vereinbarung über die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens ohne weiteres abrücken, soweit dies zur gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung der Klägerin und ihrer Gesellschafter erforderlich war. Vertrauensschutzaspekte zugunsten der Klägerin können dem nicht entgegenstehen. Insbesondere entfaltet eine Vereinbarung über das Besteuerungsverfahren keine

70

Bindungswirkung, wenn dadurch erkennbar das zutreffende materielle Besteuerungsergebnis nicht mehr erreicht werden kann.

2. Der Senat kann auch dahingestellt sein lassen, in welchem Umfang das von der Beigeladenen im Rahmen des Erwerbs des Kommanditanteils im Jahre 1996 übernommene negative Kapitalkonto beim Altgesellschafter durch ausgleichs- und abzugsfähige oder durch lediglich verrechenbare Verlustanteile entstanden ist. Denn in beiden Fällen kann die Übernahme des negativen Kapitalkontos nicht das Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvolumen erhöhen, da der Erwerber des Kommanditanteils bis zur Verrechnung seiner Gewinnanteile mit dem negativen Kapitalkonto wirtschaftlich nicht belastet ist und mithin keine Verluste geltend machen kann. 71

3. Ebenso braucht der Senat nicht der Frage nachzugehen, inwieweit der von der Beigeladenen für den Erwerb des Kommanditanteils erbrachten Gegenleistung in Gestalt des geleisteten Entgelts sowie der Übernahme des negativen Kapitalkontos in gleichem Umfang stille Reserven an den Wirtschaftsgütern der Klägerin und ein Geschäftswert gegenüberstanden. Selbst wenn die von der Beigeladenen erbrachte Gegenleistung größer als die vorhandenen stillen Reserven sowie der Geschäftswert gewesen sein sollten, würde sich daraus kein Erwerbsverlust in Höhe dieser Differenz zwischen Gegenleistung und anteilig erworbenen Wirtschaftsgütern ergeben, sondern allenfalls ein Abschreibungsvolumen, das mit zukünftigen Gewinnanteilen zu verrechnen gewesen wäre. Für diesen abschreibungsfähigen Differenzbetrag hätte in oder außerhalb der Ergänzungsbilanz ein entsprechender Ausgleichs- oder Merkposten gebildet werden müssen. 72

4. Im Streitfall ist das von der Beigeladenen für den Erwerb des Kommanditanteils gezahlte Entgelt in Höhe von 3.170.000 DM als Verlustausgleichsvolumen durch die der Beigeladenen in den Jahren 1996 bis 2003 zugewiesenen Verlustanteile unstreitig aufgebraucht worden. Die Verlustanteile der nachfolgenden Jahre mussten daher bei der Beigeladenen zu einer Erhöhung des von ihr übernommenen negativen Kapitalkontos führen, sodass diese auch nur als verrechenbar im Sinne des § 15a Abs. 1 und 2 EStG behandelt werden konnten. 73

5. Soweit die Klägerin hingegen den Standpunkt vertritt, dass auch das von der Beigeladenen im Rahmen des Erwerbs des Kommanditanteils übernommene negative Kapitalkonto mit einem Wert in Höhe von 3.428.488 DM als Verlustausgleichsvolumen zu berücksichtigen sei und dazu führe, dass die in den Folgejahren für die Beigeladene angefallenen Verlustanteile ausgleichs- und abzugsfähig und nicht lediglich verrechenbar seien, so vermag der Senat dem nicht zu folgen. 74

Entsprechend der dargestellten Rechtslage führt die Übernahme des negativen Kapitalkontos beim Erwerb eines Kommanditanteils nur insoweit zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten, als der Erwerber mit der Übernahme des negativen Kapitalkontos auf die Auszahlung seiner späteren Gewinnanteile im Umfang des übernommenen negativen Kapitalkontos verzichtet und dieses hierdurch nach und nach abbaut. 75

Der Wert des übernommenen negativen Kapitalkontos schafft jedoch kein weitgehendes Verlustausgleichsvolumen im Sinne des § 15a EStG, gestattet es also nicht, nachfolgende Verlustanteile als ausgleichs- und abzugsfähig zu behandeln. Dies gilt sowohl für den Fall, dass sich das negative Kapitalkonto ausschließlich durch lediglich verrechenbare Verlustanteile gebildet hat, als auch dann, wenn das negative Kapitalkonto auch aus ausgleichs- und abzugsfähigen Verlustanteilen entstanden ist. Und auch der Umstand, dass die durch den erworbenen Kommanditanteil verkörperten stillen Reserven und der Geschäftswert geringer sind als die Gesamtanschaffungskosten - bestehend aus einer 76

Barzahlung sowie der Übernahme des negativen Kapitalkontos -, führt nicht zu einem das Verlustausgleichsvolumen im Sinne des § 15a EStG vergrößernden Erwerbsaufwand.

Andernfalls würde die Verpflichtung der Beigeladenen, auf die Auszahlung ihr zustehender Gewinnanteile zu verzichten und diese zur Auffüllung ihres negativen Kapitalkontos zu verwenden, bereits zu einem Zeitpunkt berücksichtigt, zu dem diese Verpflichtung noch gar keine wirtschaftliche Belastung für diese entfaltet hätte. 77

Das von der Beigeladenen übernommene negative Kapitalkonto hat mangels in den Streitjahren entstandener und mit diesem verrechneter Gewinnanteile noch zu keiner finanziellen Belastung der Beigeladene geführt. Diese hat vielmehr über die von ihr geleitete Barzahlung hinaus keine Aufwendungen getätigt, die als Verlustausgleichsvolumen im Rahmen des § 15a EStG berücksichtigt werden könnten. 78

6. Nach den aus den Steuerakten ersichtlichen sowie zwischen den Beteiligten unstreitigen Zahlenangaben sind die auf die Beigeladene entfallenden Verlustanteile zwischen 1996 und 2003 als ausgleichs- und abzugsfähig behandelt und von ihrer Einlage in Höhe des Barkaufpreises von 3.170.000 DM abgesetzt worden. 79

Ab dem Jahre 2004 war dieses Verlustausgleichsvolumen aufgebraucht und hat der Beklagte die danach entstandenen auf die Beigeladene entfallenden Verlustanteile dem von der Beigeladenen übernommenen negativen Kapitalkonto in Höhe von 3.428.480 DM = 1.752.958 € hinzugerechnet. Sowohl die der Beigeladenen für die Jahre 2004 bis 2007 zugewiesenen Verlustanteile als auch das sich hieraus ergebende negative Kapitalkonto zum 31.12.2007 in Höhe von ./ 2.768.502 € sind zwischen den Beteiligten rechnerisch unstreitig. 80

Mangels eines verbliebenen Verlustausgleichsvolumens hat der Beklagte daher zu Recht die in den Streitjahren auf die Beigeladene entfallenden Verlustanteile in Höhe von 194.704 € (2008), 213.149 € (2009) und 266.592 € (2010) als lediglich verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a Abs. 1 und 2 EStG festgestellt und dem negativen Kapitalkonto hinzugerechnet. 81

III. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 und 3, 139 Abs. 4 FGO. 82

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 83