
Datum: 10.10.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 490/07 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:1010.11K490.07F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

<u>Tatbestand:</u>	1
Streitig ist, ob eine in das Handelsregister eingetragene Haftungsmin- derung einer KG als Gewinn gem. § 15a Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) zuzurechnen ist.	2
Die Klägerin (Klin.) war als Kommanditistin an der Firma G. P. GmbH & Co. KG beteiligt. Laut Eintragung im Handelsregister betrug ihre Einlage zum 01. März 2001 317.500 DM (= 162.335,17 EUR). Mit Vertrag vom 04.07.2002 trat als weitere Gesellschafterin die Q.-Fond GmbH & Co. KG (Q.-KG) in die G. P. GmbH & Co. KG ein. In diesem Beitrittsvertrag verpflichteten sich die Altgesellschafter, ihre festen Kapitalanteile und ihre Haftsummen herabzusetzen, davon die Klin. um 89.476 EUR. Dazu heißt es in dem zur Gerichtsakte in Kopie eingereichten Vertrag auf Seite 4 (Bl. 20 der Gerichtsakte) zu den Anteilen der Klin:	3
Derzeitiger Kapitalanteil 162.335,17 EUR	4
Höhe Kapitalherabsetzung 89.476,08 EUR	5
Neuer Kapitalanteil 72.859,09 EUR	6
	7

Des Weiteren ist in dem Vertrag - vgl. Vorbemerkung Nr. 3 - geregelt, dass als Abfindung die Kommanditisten den Nominalwert ihrer jeweils herabgesetzten Kapitalanteile erhalten, wobei bereits erbrachte Rückzahlungen auf ihre Kommanditanteile wie folgt angerechnet werden (für die Klin.):

Herabgesetzter Kapitalanteil 89.476,08 EUR 8

erfolgte Rückzahlung 27.793,83 EUR 9

restliche Abfindung 61.682,25 EUR 10

Außerdem hat die Klin. - vgl. § 1 - von ihrem Kapitalanteil einen Anteil von 14.571,82 EUR an die Q.-KG verkauft und abgetreten, so dass ihr noch ein Anteil von 58.287,27 EUR (9,7 Prozentanteil) verblieb. Am 20.08.2002 wurde für die Klin. die geminderte Hafteinlage in der Höhe von 58.287,27 EUR in das Handelsregister eingetragen. 11

Des Weiteren verpflichtete sich die Klin. mit den übrigen Kommanditisten und der KG in einem "Vertrag über eine typisch stille Gesellschaft", ihre Abfindungsguthaben als stille Einlagen in die P. GmbH & Co. KG einzuzahlen. Auf die Klin. entfiel ein Betrag von 61.682,25 EUR, der der auf sie entfallenden Kapitalherabsetzung entsprach. In § 1 Abs. 2 des Vertrags wird bestimmt, dass die Einzahlung der Bareinlagen unmittelbar nach Handelsregister-Eintragung der im Beitrittsvertrag beschlossenen Kapitalherabsetzung erfolgt. Mit dem Tag der Einzahlung der stillen Einlage beginnt die stille Gesellschaft (§ 2 Abs. 1). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den "Vertrag über eine typisch stille Gesellschaft", der in Kopie im Entwurf zu den Gerichtsakten gereicht worden ist, verwiesen (Bl. 44 - 50 d. GA). 12

Die Q.-KG hatte sich in § 2 des Beitrittsvertrags ebenfalls verpflichtet, der P. GmbH & Co. KG eine typisch stille Beteiligung nach den Bedingungen des o. g. "Vertrags über eine typisch stille Gesellschaft" zu erbringen, und zwar i.H.v. 1.278.708,12 EUR. Ausweislich der Bilanz auf den 31.12.2002 ist dieser Betrag von ihr auch tatsächlich eingezahlt worden. 13

Am 01.07.2003 wurde für die G. P. GmbH & Co. KG durch Beschluss des Amtsgerichts N. das Insolvenzverfahren eröffnet (Az.: .. IN/03). Es ist durch weiteren Beschluss vom 28.12.2009 aufgehoben worden. Die Gesellschaft ist daraufhin laut Eintragung im Handelsregister des Amtsgerichts D. unter HRA xxxx am 24.08.2010 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden. Zum Insolvenzverwalter wurde Rechtsanwalt O. L. aus F. bestellt. Der von ihm beauftragte steuerliche Berater erstellte den Jahresabschluss der P. GmbH i. L. zum 31.12.2002. Danach betrug das Kommanditkapital zum Bilanzstichtag 603.324,41 EUR. Hiervon entfiel auf die Klin. ein Betrag von 58.287,27 EUR (9,7 v. H.) sowie auf die Q.-KG ein solcher von 120.664,87 EUR (20 v. H.). Hierzu war angegeben, dass durch Beitrittsvertrag vom 04.07.2002 die Q.-KG als Kommanditistin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.06.2002 beteiligt worden sei. Vorher bis zum 31.05.2002 war die Klin. noch mit 18,65 v. H. beteiligt. Im Gesamthandsbereich war ein Verlust in Höhe von ./ 1.273.729,27 EUR entstanden, von dem auf die Klin. ein Anteil von ./ 171.051,12 EUR entfiel (bis zum 31.05.2002: ./ 98.979,38 EUR, danach: ./ 72.071,85 EUR). Die stillen Einlagen der Kommanditisten waren als Gesellschafter-Darlehen erfasst. Davon entfielen auf die Klin. 61.682,25 EUR. Bei allen still Beteiligten wurden die Darlehen zu Lasten des Gesamthandsgewinns verzinst. 14

Von dieser Feststellungserklärung geringfügig abweichend wurden die zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung geschätzten Besteuerungsgrundlagen mit Feststellungsbescheid vom 26.05.2004 anderweitig festgestellt. U. a. betrug der in der Gesamthand entstandene 15

Verlust nunmehr ./ 1.272.919,53 EUR, von dem auf die Klin. ./ 170.942,49 EUR entfielen. Unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben betrugen bei ihr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ./ 168.610,40 EUR und die nach Anwendung des § 15 a EStG anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte ./ 980 EUR. Dieser Bescheid stand weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N. führte in der Zeit von April bis Juni 2004 u. a. wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Einkünften für 2002 bei der P. GmbH & Co. KG i. L. eine Betriebsprüfung durch. Es kam im Bericht vom 28.06.2004 u. a. zu folgenden Feststellungen:

"2.4.1.1 Darlehen stiller Gesellschafter 17

Die aufgrund der bereits erwähnten Kapitalherabsetzung auszahlenden Beträge wurden der Gesellschaft als Darlehen stiller Gesellschafter zur Verfügung gestellt. Diese Darlehen sind im Sonderbereich eines jeden Gesellschafters zu erfassen. Die Bilanzierung hat korrespondierend mit der Gesamthandsbilanz zu erfolgen (BFH v. 12.12.1995; BStBl. 1996 II. S. 219). Somit können Abschreibungen auf einen ggf. vorhandenen niedrigeren Teilwert nicht erfolgen. 18

... 19

2.5 Feststellungen zu § 15a EStG 20

2.5. 1. Kapitalrückzahlungen 21

Soweit die in 2002 zurückgezahlten Kapitalanteile für einen Ausgleich von Verlusten verwendet wurden, sind diese Beträge gem. § 15a Abs. 3 EStG nachträglich zu versteuern. Im Einzelnen sind dies: 22

2002 23

Frau C. 89.476,08 EUR 24

..." 25

Mit gem. § 164 Abs. 2 AO geändertem Feststellungsbescheid vom 25.08.2004 wurden die Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung durch den Beklagten (Bekl.) übernommen und u. a. gegenüber der Klin. wie folgt festgestellt: 26

Einkünfte aus Gewerbebetrieb ./ 168.610,40 EUR (wie bisher) 27

davon laufende Einkünfte nach Quote ./ 170.942,49 EUR (wie bisher) 28

als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassende 29

Vergütung auf schuldrechtlicher Grundlage, 30

ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte 12.259,12 EUR (wie bisher) 31

Sonderbetriebsausgaben 9.927,03 EUR (wie bisher) 32

nach Anwendung des § 15a EStG 33

34

anzusetzende steuerpflichtige Einkünfte 79.236,45 EUR (bisher: ./ 980 EUR)

Dieser Betrag (79.236,45 EUR) errechnete sich wie folgt: 35

Bei den Einkünften der Klin. aus Gewerbebetrieb (./ 168.610,40 EUR) war ein Verlust gem. § 15a EStG in Höhe von 158.370,77 EUR (= Gesamthandsverlust in Höhe von ./ 170.942,49 EUR abzüglich positives Kapital der Klin. in Höhe von 12.571,72 EUR) zu berücksichtigen. Der so ermittelte Betrag von (gerundet) ./ 10.240 EUR war gem. § 15 a Abs. 3 EStG um die zurückgezahlte Einlage von 89.476,08 EUR zu erhöhen. 36

Gegen diesen Bescheid hat die Klin. mit Schreiben vom 14.09.2004 Einspruch eingelegt. Zur Begründung hat sie ausgeführt, dass es zwar zutreffend sei, dass es im Handelsregister zu einer Herabsetzung der Haftungssummen im Juli 2002 gekommen sei. Es sei jedoch nicht zu einer Auszahlung des Minderungsbetrags gekommen. Die stille Gesellschaft sei nicht durchgeführt worden, die Gesellschafter hätten daher auch nicht die vereinbarten Zinsen erhalten. Insoweit komme eine Gewinnerfassung aus der Herabsetzung des Kommanditkapitals in der Höhe von 89.476,08 EUR nicht in Betracht. 37

Der Bekl. hat sich mit Schreiben vom 24.10.2005 auf den Standpunkt gestellt, dass gleichwohl eine Entnahme im Sinne des § 15a Abs. 3 S. 1 EStG vorliege. Die Klin. habe über den herabgesetzten Haftkapitalbetrag in der Form verfügt, dass sie der KG diesen Betrag jeweils als Darlehen/stille Beteiligung zur Verfügung gestellt habe. Eine solche Verfügung könne sie nur vornehmen, weil der Betrag durch die Herabsetzung des Haftkapitals aus dem gesamthänderisch gebundenen Kapital herausgelöst worden sei und ab diesem Zeitpunkt ihr zur alleinigen Verwendung zur Verfügung gestanden habe. Sie habe diesen Kapitalbetrag von ihrem Kapitalkonto entnommen und der Gesellschaft als Fremdkapital wieder zur Verfügung gestellt. Der Bekl. verweist in diesem Zusammenhang auf die eingereichte Bilanz. 38

Der Bekl. hat mit Einspruchsentscheidung vom 08.01.2007 den Einspruch als unbe-gründet zurückgewiesen. Zur Begründung hat er ausgeführt, dass die zurückgezahlten Kapitalanteile in 2002, soweit sie für den Ausgleich von Verlusten verwandt worden seien, nach § 15a Abs. 3 EStG nachträglich in Höhe von 89.476,08 EUR zu versteuern seien. Dass der Betrag nicht an die Klin. in bar ausgezahlt worden sei, sei unschädlich. Die Klin. habe in der vertraglichen Vereinbarung vom 04.07.2002 unterschrieben, dass sie bereits einen Betrag von 27.793,83 EUR ausgezahlt bekommen habe. Hinsichtlich des Restbetrages in Höhe von 61.682,25 EUR sei eine stille Beteiligung in den Bilanzen ausgewiesen worden. Damit habe die Klin. der Gesellschaft quasi ein Darlehen zur Verfügung gestellt und dieser Betrag stelle kein Haftkapital mehr dar. Im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs werde der Betrag als Darlehen der Gesellschaft überlassen, auf eine gesonderte Ein- und Auszahlung des Betrages in Höhe von 61.682,25 EUR sei verzichtet worden. Das Darlehen der Klin. an die Gesellschaft sei ihrem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen und korrespondierend mit der Gesamthandsbilanz auszuweisen mit der Folge, dass eine Abschreibung des Darlehens auf einen niedrigeren Teilwert in der Sonderbilanz der Klin. nicht zulässig sei, weil diese in der Gesamthandsbilanz nicht vorgenommen worden sei. In 2002 sei für die Gesellschaft noch kein Insolvenzverfahren eröffnet worden, sondern im Juli 2003, so dass sich die Frage der Werthaltigkeit der stillen Beteiligung erst im folgenden Jahr 2003 stellen könne. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung des Bekl. vom 08.01.2007 verwiesen, die sich in den beigezogenen Verwaltungsvorgängen befindet. 39

Mit ihrer am 06.02.2007 bei Gericht eingegangenen Klage verfolgt die Klin. ihr Begehren weiter. 40

Sie ist der Auffassung, dass der Betrag der Kapitalherabsetzung in Höhe von 89.476 EUR nicht nach § 15a Abs. 3 EStG dem zu versteuernden Gewinn hinzuzurechnen sei. Der Bekl. verkenne, dass es für § 15a Abs. 3 EStG nicht auf eine vereinbarte, sondern auf eine tatsächliche Kapitalentnahme ankomme. Die Klin. verweist auf die Kommentierung bei Schmidt, EStG, § 15a Rz. 154. Von einer solchen Kapitalentnahme könne keine Rede sein.	
Eine Entnahme durch Zahlung liege nicht vor.	42
Eine Entnahme durch Aufrechnung liege ebenfalls nicht vor. Weder der Geschäftsführer der P. GmbH & Co. KG noch die Klin. hätten die Aufrechnung erklärt.	43
Die Herabsetzung der Haftungssumme im Handelsregister stelle ebenso wenig eine Entnahme dar. Die im Handelsregister einzutragenden Einlagen im Sinne des § 171 HGB stellten die Haftungssumme im Außenverhältnis dar und berührten die Einlage im Sinne des Kapitals nicht. Die Klin. verweist zur Unterscheidung zwischen Einlage und Haftsumme auf Baumbach-Hopt HGB § 171 Rn. 1 ff.	44
Auch aus der von dem Bekl. zitierten Bilanz lasse sich die Folgerung, dass Entnahmen anzunehmen seien, nicht ziehen. Diese Bilanz sei nach § 156 Abs. 1 Nr. 2 Aktiengesetz analog nichtig, weil der Jahresabschluss der P. KG nach § 316 HGB prüfungspflichtig gewesen sei und im Jahre 2002 nicht von einem Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer geprüft worden sei. Zudem sei dieser nichtige Jahresabschluss dem Gesellschafter nicht zugänglich gemacht oder gar festgestellt worden.	45
Damit scheide insgesamt eine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 mangels Entnahmehandlung aus.	46
Die Klin. beantragt,	47
den Feststellungsbescheid vom 25.08.2004 - zuletzt geändert am 30.11.2004 - in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.01.2007 zu ändern und die nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte mit ./ 10.240 EUR festzustellen,	48
hilfsweise für den Fall des Unterliegens,	49
die Revision zuzulassen.	50
Der Bekl. beantragt,	51
die Klage abzuweisen.	52
Er ist der Auffassung, dass eine Kapitalentnahme in Höhe von 89.476 EUR tatsächlich stattgefunden habe. Wie bereits aus der Vereinbarung unter Punkt 3. (Seite 4) des Beitrittsvertrages vom 04.07.2002 hervorgehe, sei zu diesem Zeitpunkt bereits eine Rückzahlung an die Klin. in Höhe von 27.793,83 EUR erfolgt.	53
Hinsichtlich des übersteigenden Betrages habe die Klin. der Gesellschaft ein stilles Darlehen in Höhe von 61.682,25 EUR gewährt. Auch bezüglich dieses Punktes sei eine tatsächliche Kapitalentnahme auf abgekürztem Zahlungswege gegeben. Hierbei sei es unerheblich, dass keine offizielle Aufrechnung erklärt worden sei.	54

Entgegen den Ausführungen der Klin. sei der Vertrag über die stille Gesellschaft auch wie vereinbart durchgeführt worden. Dies ergebe sich - wie bereits in der Einspruchsentscheidung ausgeführt - aus der bilanziellen Behandlung im Rahmen des Jahresabschlusses zum 31.12.2002.

Eine Nichtigkeit dieses Jahresabschlusses könne von Seiten des Bekl. nicht festgestellt werden, da der vom Insolvenzverwalter erstellte Jahresabschluss vom zuständigen Amtsgericht geprüft werde und somit eine entsprechende Prüfung stattgefunden habe. Auch komme es nach Ansicht des Bekl. auf die materiell richtige bilanzielle Behandlung an. 57

Der Senat hat am 10. Oktober 2011 in der Sache mündlich verhandelt; auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 58

Die Klage ist unbegründet. 59

Der Feststellungsbescheid vom 25.08.2004, zuletzt geändert am 30.11.2004, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.01.2007 ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Das FA hat wegen der Haftungsminderung zu Recht eine Gewinnhinzurechnung nach § 15 a Abs. 3 EStG in Höhe von 89.476,00 EUR vorgenommen. 60

Die inzwischen liquidierte Firma G. P. GmbH & Co. KG ist nicht zum Verfahren beizuladen. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). 61

Die P. GmbH & Co. KG ist zwischenzeitlich nach Abschluss des Insolvenzverfahrens vollständig liquidiert. Eine vollbeendete Personengesellschaft kann nicht Beteiligter eines finanzgerichtlichen Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO sein, denn sie ist nicht mehr im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als Prozessstandschafterin für die Gesellschafter prozessführungsbefugt (vgl. u. a. Urteil des BFH vom 23. September 2008 I R 90/07, BFH/NV 2009, 588; BFH-Beschluss vom 27.09.2007 XI B 194/06, BFH/NV 2008, 87, jeweils mit weiteren Nachweisen). Deshalb kann sie auch nicht mehr notwendig beigeladen werden (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 14.06.1994 VIII R 20/93, BFH/NV 1995, 318; BFH-Beschluss vom 11.02.2002 IX B 146/01, BFH/NV 2002, 796, jeweils mit weiteren Nachweisen). Die Vollbeendigung hat vielmehr zur Folge, dass grundsätzlich alle gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugten ehemaligen Gesellschafter, die nicht selbst Klage erhoben haben, beizuladen sind, soweit sie vom Ausgang des Rechtsstreits im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO selbst betroffen sind (vgl. u. a. BFH-Urteile vom 10.02.1988, VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl. II 1988, 544; vom 25.06.1992, IX R 87/90, BFH/NV 1993, 457). Eine notwendige Beiladung der nicht klagenden ehemaligen Gesellschafter (Beteiligten) ist aber nicht geboten, wenn sie steuerrechtlich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sind (vgl. u. a. BFH-Urteile vom 10.02.1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl. II 1988, 544 und vom 14.06.1994 VIII R 20/93, BFH/NV 1995, 318). 62

Nach diesen Grundsätzen scheidet sowohl eine Beiladung der G. P. GmbH & Co. KG i. L. spätestens nach ihrer mit ihrer Löschung im Handelsregister erfolgten Vollbeendigung als auch der übrigen Gesellschafter aus. Mit ihrer Klage begehrt die Klin. die anderweitige Feststellung des allein ihr zuzurechnenden Gewinnanteils ohne Berücksichtigung einer Gewinnhinzurechnung nach § 15 a Abs. 3 EStG infolge einer Haftungseinschränkung. Insoweit hätte eine Klage im Falle eines Erfolges nur Auswirkungen auf die Höhe des der 63

Klin. zuzurechnenden Gewinns. Die übrigen Gesellschafter sind hiervon nicht betroffen.

Das FA hat den Betrag in Höhe von 89.476,00 EUR zu Recht dem Gewinn der Klin. gemäß § 15 a Abs. 3 EStG hinzugerechnet. 64

Nach § 15 a Abs. 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung 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 aufgrund der Entnahmen eine nach Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht. Der nach Satz 1 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. Wird der Haftungsbetrag im Sinne des Abs. 1 Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Abs. 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, verringert um aufgrund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen; Satz 2 gilt sinngemäß. 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. 65

Die Voraussetzungen des § 15 a Abs. 3 Satz 1 EStG sind erfüllt. 66

Im Streitfall war das Kapitalkonto der Klin. bei der P. GmbH & Co. KG zumindest seit Juni 2002 negativ. Es hatte zwar zu Beginn des Streitjahres 2002 12.571,72 EUR betragen. Durch die anteilig auf die Klin. entfallenden Verluste in der Zeit bis zum 31.05.2002 in der Höhe von 98.979,38 EUR war es aber negativ geworden. 67

In der Zeit danach bis zum Ende des Streitjahres hat sich der negative Betrag zum einen durch die weiteren der Klin. zuzurechnenden Verluste in einer Höhe von 72.071,85,00 EUR erhöht. Das ohnehin schon negativ gewordene Kapitalkonto hat sich aber auch durch Entnahmen in der Höhe von 89.476,00 EUR vergrößert. 68

Ihre zunächst im Handelsregister für sie als Kommanditistin eingetragene Haftungssumme von 162.335,00 EUR ist um diesen Betrag auf 72.859,00 EUR herabgesetzt worden. Weil nach dem Beitrittsvertrag vom 04.07.2002 von diesem ermäßigten Betrag ein Kapitalanteil in einer Höhe von 14.571,00 EUR an die Q.-KG verkauft und abgetreten wurde, verblieb der Klin. nur noch ein Anteil von 58.287,00 EUR, der in dieser Höhe am 20.08.2002 in das Handelsregister eingetragen wurde. 69

Von dem herabgesetzten Kapitalanteil (89.476,00 EUR) sind zum einen 27.793,00 EUR tatsächlich an die Klin. ausbezahlt worden. Das ist dem Beitrittsvertrag vom 04.07.2002 zu entnehmen. Dass ein Betrag in dieser Höhe tatsächlich nicht zurückgezahlt worden sei, hat die Klin. nicht glaubhaft gemacht. 70

Zum anderen hat die Klin. aus ihrem Kapitalkonto einen Betrag von 61.682,25 EUR in der Weise verwendet, dass sie als Gesellschafterin im Rahmen einer Vereinbarung über eine stille Gesellschaft einen Geldbetrag in dieser Höhe geleistet hat. 71

Dieser Vertrag ist unter den damaligen Kommanditisten der P. GmbH & Co. KG wirksam abgeschlossen worden. Dass er in schuldrechtlicher Hinsicht nicht anzuerkennen sein soll, hat die Klin. nicht geltend gemacht. Hierfür gibt es auch keine Anhaltspunkte. 72

Entgegen der Rechtsauffassung der Klin. ist dieser Vertrag auch tatsächlich durchgeführt. 73
Über den Betrag von 61.682,25 EUR gibt es zwar keine Geldbewegungen auf Bankkonten. Das Geld ist - rein faktisch - in der P. GmbH & Co. KG stehen geblieben. Die Klin. übersieht aber, dass sich aus den weiteren Umständen ergibt, dass die Vereinbarung über die stille Gesellschaft tatsächlich durchgeführt worden ist und dem Geldbetrag deshalb eine andere Rechtsqualität zugekommen ist. In Höhe des Betrages von 61.682,25 EUR hatte die Klin. nunmehr die Stellung einer Darlehensgeberin. Bei der P. GmbH & Co. KG hatte sich ein Geldbetrag in dieser Höhe von - eigenem - Kommanditkapital in Fremdkapital gewandelt.

Das ergibt sich aus dem für die P. GmbH & Co. KG eingereichten Jahresabschluss auf den 31.12.2002. Darin ist für die Klin. - der Eintragung im Handelsregister entsprechend - ein geringeres Kommanditkapital von nur 58.287,27 EUR berücksichtigt, während gleichzeitig ein Gesellschafterdarlehen i.H.v. 61.682,25 EUR ausgewiesen ist. Für die als nunmehr stille Einlage gewährten Darlehen wurde eine entsprechende Verzinsung vorgenommen. 74

Dafür, dass die Bilanzansätze falsch sind, ist nichts ersichtlich. Die Klin. behauptet zwar, ihre stille Einlage niemals geleistet zu haben; es sei lediglich zum Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, nicht jedoch zur Durchführung des Verfügungsgeschäfts gekommen. Dagegen, dass das Verfügungsgeschäft nicht durchgeführt worden ist, spricht jedoch der Umstand, dass die Q.-KG die von ihr geschuldete stille Einlage über 1.278.708,12 EUR tatsächlich erbracht hat. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass der Neugesellschafter (Investor) seinen Beitrag zur Finanzierung der P. GmbH & Co KG erbringt, ohne darauf zu achten, dass auch die Altgesellschafter die von ihnen geschuldeten und längst fälligen Beiträge leisten. Fällig waren die stillen Einlagen am 21.08.2002, denn diese sollten ausweislich § 1 Abs. 2 des "Vertrags über eine typisch stille Gesellschaft" unmittelbar nach der Handelsregistereintragung der Kapitalherabsetzung erfolgen (Eintragung im Handelsregister 20.08.2002). Bei der Würdigung des Gesamtgeschehens ist auch zu berücksichtigen, dass es zur tatsächlichen Durchführung der Umwidmung einer Schuld regelmäßig keiner großen Handlungen bedarf. War die Sachlage am 21.08.2002 (oder später) so, dass die Klin. nach außen hin den Eindruck erweckt hat, an dem Vertrag über die stille Gesellschaft festhalten und ihre geschuldete Einlage erbringen zu wollen, kann bereits hierin das Verfügungsgeschäft erblickt werden. Dies war hier offensichtlich der Fall. Jedenfalls hatte der Investor, der seine eigene Einlage in bar erbracht hat, anscheinend keinerlei Zweifel daran, dass auch die übrigen Gesellschafter ihre vereinbarten stillen Einlagen tatsächlich erbracht haben und die stille Gesellschaft tatsächlich existent geworden ist. 75

Zudem spricht der Umstand, dass die Umwidmung in der Buchführung der P. GmbH & Co KG tatsächlich vollzogen wurde, in ganz erheblichen Maße dafür, dass es auch zur Abgabe entsprechender Willenserklärungen gekommen ist, d. h., dass das Verfügungsgeschäft tatsächlich durchgeführt wurde. 76

Soweit die Klin. geltend macht, dass die Bilanz zum 31.12.2002 nicht von einem Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer geprüft und aus diesem Grund nichtig sei, verhält sie sich widersprüchlich. Die Klin. geht selbst davon aus, dass der ihr für das Jahr 2002 zuzurechnende Verlustanteil mit 168.610,40 EUR zutreffend ermittelt sei (Anteil am Gesamthandsgewinn laut Bilanz: ./ 170.942,49 EUR; Sonderbetriebseinnahmen: 12.259,12 EUR; Sonderbetriebsausgaben: 9.927,03 EUR). Hieraus ist zu entnehmen, dass die Klin. gerade nicht davon ausgegangen ist, dass die für die P. GmbH & Co. KG zum 31.12.2002 erstellte Bilanz unbeachtlich sei. 77

Soweit die Klin. des Weiteren geltend macht, dass die Bilanz ihr nicht zugänglich gemacht worden sei, übersieht sie, dass über das Vermögen der P. GmbH & Co. KG im folgenden Jahr das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und hierdurch gemäß § 80 Abs. 1 InsO deren Recht, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter übergegangen ist. Im Streitfall ist der Steuerberater C1. aus W. von dem Insolvenzverwalter mit der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2002 bestellt worden. Hierfür war eine Zustimmung der beteiligten Kommanditisten - darunter auch die Klin. - nicht erforderlich.

Hatte sich hiernach das negative Kapitalkonto der Klin. als Kommanditistin durch Entnahmen erhöht, lag auch die weitere in § 15 a Abs. 3 Satz 1 EStG genannte Voraussetzung vor, dass hierdurch nicht eine nach Abs. 1 Satz 2 des § 15 a EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht. Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut: "Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft aufgrund des § 171 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches, so können abweichend von Satz 1 (des § 15 a Abs. 1 EStG) Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrages, 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." Nach § 171 Abs. 1 HGB wiederum haftet der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar; die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Die in § 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG getroffene Bestimmung bedeutet, dass entgegen der Regel des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG ein KG-Verlustanteil auch insoweit ausgeglichen (abgezogen) werden kann, als durch ihn ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, soweit der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der KG in bestimmter Weise unmittelbar haftet. 79

Im Streitfall führen die Entnahmen nicht zu einer nach Abs. 1 Satz 2 des § 15 a EStG zu berücksichtigenden Haftung. 80

Zu Beginn des Jahres 2002 hatte die Kommanditeinlage der Klin. 162.335,17 EUR umfasst. Dieser im Handelsregister als Hafteinlage eingetragene Betrag war in voller Höhe geleistet. Gegenteiliges ist den vorgelegten Akten und dem Vortrag der Beteiligten nicht zu entnehmen. Damit war die im Handelsregister eingetragene Einlage mit der tatsächlich geleisteten deckungsgleich. 81

Diese ursprünglich eingetragene Hafteinlage ist im Verlauf des Jahres auf 58.287,00 EUR herabgesetzt worden, ein Betrag, der in dieser Höhe später auch tatsächlich im Handelsregister eingetragen worden ist. Damit blieb die Einlage in voller Höhe geleistet. Eine Abweichung der eingetragenen Einlage von der tatsächlich geleisteten lag nicht vor. 82

Zwar ist es nach § 174 HGB nicht ausgeschlossen, dass im Falle einer Herabsetzung der Einlage Altgläubigern gegenüber weiterhin zu haften ist. Danach ist eine Herabsetzung der Einlage eines Kommanditisten, solange sie nicht in das Handelsregister des Gerichts, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat, eingetragen ist, den Gläubigern gegenüber unwirksam; Gläubiger, deren Forderungen zur Zeit der Eintragung begründet waren, brauchen die Herabsetzung nicht gegen sich gelten zu lassen. Von dieser Vorschrift aber wird § 15 a Abs. 3 EStG nicht berührt. In § 15 a Abs. 3 wird eine Gewinnzurechnung an die Minderung des Haftungsbetrages allein im Sinne des § 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG geknüpft. Dieser aber bestimmt sich allein nach der Differenz zwischen Haftsumme und geleisteter (und nicht zurückgewährter) Einlage bzw. dem auf die Haftung bereits an die Gesellschaftsgläubiger gezahlten Betrag. Sinn und Zweck des § 15 a EStG entspricht es zwar, einen Verlustausgleich auch dann zuzulassen, wenn der Kommanditist aus anderen 83

Gründen - als dem einer Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB - dem Risiko ausgesetzt ist, für Schulden der Gesellschaft eintreten zu müssen, so dass der Verzicht auf eine Gewinnzurechnung bei Fortbestehen einer Haftung nach § 174 2. Halbsatz HGB konsequent wäre. § 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG berücksichtigt aber seinem Wortlaut nach ausschließlich das Risiko einer Inanspruchnahme aufgrund einer Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB. Damit vermag die nach einer Herabsetzung der Haftungssumme fortbestehende Haftung nach § 174 2. Halbsatz HGB eine Gewinnzurechnung nicht zu hindern (vgl. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG § 15 a Rdnr. E 128 m.w.N.).

Soweit im diesem Zusammenhang eine andere Auffassung vertreten wird (vgl. Schmidt/Wacker, EStG § 15 a Rz. 168) vermag ihr der Senat nicht zu folgen. Sie ist mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu vereinbaren. 84

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 85

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. 86