
Datum: 14.08.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2320/15 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0814.13K2320.15F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen

-
- Tatbestand** 1
- Streitig ist, wie sich die gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung (EStG) auf die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG auswirkt. 2
- Der Kläger war mit Kommanditanteilen in Höhe von 10.000,00 € alleiniger Kommanditist der X. GmbH & Co. KG (KG), deren Unternehmensgegenstand in ... bestand. Komplementärin der KG war die nicht am Kapital beteiligte Y. GmbH; sie war auch zur Geschäftsführung der KG berufen. 3
- Die KG ermittelte ihren Gewinn gemäß den §§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich; ihr Wirtschaftsjahr entsprach dem Kalenderjahr. 4
- Im Jahr 2007 nahm die KG für die künftige Anschaffung diverser Wirtschaftsgüter (...) mit voraussichtlichen Anschaffungskosten in Höhe von 447.231,23 € in ihrem Gesamthandsbereich gewinnmindernd einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 125.000,00 € in Anspruch. Nachdem sie im Jahre 2008 einige der Wirtschaftsgüter, für die sie im Jahr 2007 den Investitionsabzugsbetrag gebildet hatte, zu 5

Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt 229.661,77 € erworben hatte, aktivierte sie die angeschafften Wirtschaftsgüter in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2008 mit den Anschaffungskosten und nahm hierauf lineare Abschreibungen vor. Eine gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG und Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG nahm die KG für diese Wirtschaftsgüter nicht in Anspruch. Den sich auf dieser Grundlage ergebenden handelsrechtlichen Jahresfehlbetrag in Höhe von 114.777,72 € korrigierte die KG außerhalb der Bilanz um Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, um Gewerbesteueraufwand und um nicht abziehbare Betriebsausgaben. Zudem rechnete sie dem Jahresfehlbetrag gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerhalb der Bilanz gewinnerhöhend einen Betrag von 94.250,00 € hinzu. Hierbei handelte es sich um den Teil des im Jahr 2007 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages, der auf die im Jahr 2008 angeschafften Wirtschaftsgüter entfiel.

Den sich danach ergebenden laufenden Verlust in Höhe von 24.680,77 € rechnete die KG im Rahmen der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für 2008 in voller Höhe dem Kläger zu. Bei der Berechnung des vom Kläger nach § 15a EStG abziehbaren Verlustes ging sie ebenfalls von dem um 94.250,00 € verminderten Jahresfehlbetrag aus. Wegen der Einzelheiten wird auf den Jahresabschluss der KG für das Jahr 2008 und auf die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für 2008 nebst Anlagen Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Angaben in der Erklärung nur zum Teil. Er erließ am 03.11.2009 einen gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG für 2008, mit dem er einen laufenden Verlust in Höhe von 26.435,25 € sowie für den Kläger einen verrechenbaren Verlust i.S.d. § 15a EStG in Höhe von 113.333,49 € sowie nach Anwendung von § 15a EStG im Folgebescheid anzusetzende laufende positive Einkünfte in Höhe von 84.250,00 € feststellte. Letzteres beruhte darauf, dass der Beklagte den außerbilanziell hinzugerechneten Betrag von 94.250,00 € bei der Berechnung der im Folgebescheid anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte unberücksichtigt ließ. Der Beklagte ging dabei von folgenden Berechnungen aus:

1. Ermittlung des verrechenbaren Verlustes i.S.d. § 15a EStG:

Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres

10.000,00 €

steuerpflichtiger Gewinn/Verlust (laufend)

- 123.333,49 €

nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

- 232,23 €

Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres

- 113.565,72 €

zuzüglich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	
232,23 €	19
Kapitalveränderung im Sinne des § 15a EStG	20
- 113.333,49 €	21
davon entfallen auf Verlustanteile i.S.d. § 15a EStG	22
- 113.333,49 €	23
	24
	25
	26
Anteil am Verlust i.S.d. § 15a Abs. 1 EStG	27
- 123.333,49 €	28
ausgleichs- /abzugsfähig aufgrund des Kapitalkontos	29
10.000,00 €	30
nicht ausgleichs-/abzugsfähig	31
-113.333,49 €	32
	33
	34
2. Nach Anwendung von § 15a EStG im Folgebescheid anzusetzende laufende Einkünfte:	35
	36
Verlust vor Anwendung des § 15a EStG (ohne Sonderbilanz)	37
- 123.333,49 €	38
davon nicht ausgleichs-/abzugsfähiger Verlust	39
113.333,49 €	40
Zurechnung wegen Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG	41
94.250,00 €	42
im Folgebescheid anzusetzender lfd. stpfl. Gewinn	43
84.250,00 €	44
	45
	46

Gegen diesen Bescheid legte die KG Einspruch ein, mit dem sie u.a. geltend machte, bei der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a EStG sei die gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerbilanziell vorzunehmende Gewinnerhöhung in Höhe von 94.250,00 € nicht wie eine Sonderbetriebseinnahme zu erfassen, sondern kapitalerhöhend zu berücksichtigen.	
Während des Einspruchsverfahrens wurde am 01.07.2010 um 12.37 Uhr über das Vermögen der Y. GmbH und am 01.07.2010 um 12.41 Uhr über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet.	47
Am 26.11.2012 erließ der Beklagte einen – wegen hier nicht streitiger Punkte – gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid, der einen laufenden Verlust in Höhe von 24.680,77 € sowie für den Kläger einen verrechenbaren Verlust i.S.d. § 15a EStG in Höhe von (wie bisher) 113.333,49 € sowie nach Anwendung von § 15a EStG im Folgebescheid anzusetzende laufende positive Einkünfte in Höhe von 86.004,48 € auswies. Den letztgenannten Betrag hatte der Beklagte nunmehr wie folgt ermittelt:	48
	49
	50
Verlust vor Anwendung des § 15a EStG (ohne Sonderbilanz)	51
- 123.333,49 €	52
davon nicht ausgleichs-/abzugsfähiger Verlust	53
113.333,49 €	54
Zurechnung wegen Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG	55
94.250,00 €	56
Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen	57
1.754,48 €	58
im Folgebescheid anzusetzender lfd. Gewinn	59
86.004,48 €	60
	61
	62
Der Änderungsbescheid wurde dem Kläger und der Y. GmbH jeweils einzeln bekanntgegeben.	63
Nachdem die Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG und über das Vermögen der Y. GmbH mit Beschlüssen vom 19.02.2015 aufgehoben worden waren, wurde die Y. GmbH im März 2015 im Handelsregister (Amtsgericht J., HRA ...) als zur Vertretung der KG berechnigte Liquidatorin eingetragen. Die KG ist bis zum heutigen Tage im Handelsregister als in Liquidation befindliche Gesellschaft ausgewiesen.	64
	65

Am 22.06.2015 erließ der Beklagte, der ausweislich der Steuerakten Kenntnis von der Eröffnung der Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG und der Y. GmbH am 01.07.2010 und über die Aufhebung der Insolvenzverfahren am 19.02.2015 hatte, eine an den Kläger adressierte Einspruchsentscheidung, die als Einspruchsführer „Herrn E. C. als Liquidator über das Vermögen der Einspruchsführerin der Y. GmbH i.L., diese als geschäftsführende Komplementär-GmbH für die Feststellungsbeteiligten Y. GmbH ,Q.-str. 01, ... J. diese als geschäftsführende Komplementär GmbH für die Feststellungsbeteiligten a) Y. GmbH Q.-str. 01, ... J. und b) Herrn E. C., A.-Str. 02, ... B., beide Gesellschafter der X. GmbH & Co KG, Q.-str. 01, ... J.“ auswies.

Mit der Einspruchsentscheidung wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, der außerbilanziell hinzugerechnete Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 94.250,00 € sei nicht rechtlicher Bestandteil des Kapitalkontos und daher bei der Anwendung des § 15a EStG nicht zu berücksichtigen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 22.06.2015 Bezug genommen. 66

Hiergegen hat die Prozessbevollmächtigte am 23.07.2015 unter Bezugnahme auf eine vom Kläger am 16.07.2015 unterschriebene und der Klageschrift beigefügte Prozessvollmacht Klage erhoben. Dabei wurde sowohl für die Klägerbezeichnung in der Klageschrift als auch für die Bezeichnung des Vollmachtgebers in der Prozessvollmacht die Bezeichnung der Einspruchsführerin aus dem Rubrum der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2015 übernommen. 67

Zur Begründung seiner Klage macht der Kläger geltend, entgegen der Auffassung des Beklagten sei die außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages auch bei der Anwendung von § 15a EStG kapitalerhöhend zu berücksichtigen. Dies folge daraus, dass gemäß § 7g Abs. 7 EStG bei Personengesellschaften die Gesellschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen trete. Für die Mitunternehmerschaft werde der Gewinn nach § 2 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Wege einer zweistufigen Gewinnermittlung und unter Anwendung einer korrespondierenden Bilanzierung ermittelt. Daraus wiederum ergebe sich, dass auch außerbilanzielle Korrekturen Einfluss auf das Ergebnis der Personengesellschaft hätten. 68

Soweit der Beklagte den Investitionsabzugsbetrag wie eine Sonderbetriebseinnahme behandle, sei dies schon deshalb unzulässig, weil der Investitionsabzugsbetrag im Gesamthandsbereich der KG gebildet worden sei. Zudem widerspreche es dem Grundgedanken des § 15a EStG, die nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG vorzunehmende Gewinnerhöhung bei der Ermittlung des Kapitalkontos des Klägers außer Betracht zu lassen. Zwar liege der Grund dafür, dass ein Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalkontos am Verlust der Gesellschaft teilnehme, in dem Umstand, dass der Gesetzgeber mit der Einfügung von § 15a EStG das Ziel verfolgt habe, einem beschränkt haftenden Gesellschafter einen Ausgleich von Verlustanteilen nur insoweit zu ermöglichen, wie dieser wirtschaftlich belastet sei. Vorliegend sei jedoch zu berücksichtigen, dass die Investitionen im Gesamthandsbereich der KG erfolgt seien und das Kapitalkonto des Klägers daher zumindest mittelbar betroffen sei. Der ausgleichsfähige Verlust müsse folglich um 94.250,00 € erhöht und der verrechenbare Verlust entsprechend vermindert werden. 69

Die vom Beklagten vertretene Auffassung führe zudem im Streitfall zu einem dem Gesetzeszweck des § 7g EStG zuwiderlaufenden Ergebnis. Denn durch eine innerbilanzielle Kürzung der Anschaffungskosten im Wege der Abschreibung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG mindere sich der nicht ausgleichsfähige Verlust und erhöhe sich der verrechenbare Verlust 70

nach § 15a EStG. Die Nichtberücksichtigung der Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des ausgleichsfähigen Verlustes führe demgegenüber dazu, dass der Hinzurechnungsbetrag steuererhöhend zu erfassen sei. Dies zeige, dass das Ziel des Gesetzgebers, Kompensationseffekte für den Steuerpflichtigen zu ermöglichen, durch die vom Beklagten vorgenommen Behandlung des Hinzurechnungsbetrages verfehlt werde. Im Ergebnis werde der Steuerpflichtige vielmehr konkret belastet, wodurch seine Investitionsbereitschaft abnehme.	
Während des Klageverfahrens ist die Y. GmbH im August 2015 wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht worden. Die KG wird im Handelsregister noch als in Liquidation befindliche Gesellschaft geführt.	71
Der Kläger beantragt sinngemäß,	72
den Bescheid vom 26.11.2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2015 in der Weise zu ändern, dass der für den Kläger festgestellte verrechenbare Verlust und die für den Kläger im Folgebescheid anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte jeweils um 94.250,00 € vermindert werden,	73
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	74
Der Beklagte beantragt,	75
die Klage abzuweisen.	76
Er verweist auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2015 und führt ergänzend aus, die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG könne keine Auswirkung auf die Berechnung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG haben, da der Hinzurechnungsbetrag außerhalb der Steuerbilanz zu erfassen sei. Für den Bestand des Kapitalkontos nach § 15a EStG sei jedoch ausschließlich die Steuerbilanz der KG maßgebend. Die fehlende Auswirkung des Investitionsabzugsbetrages auf die Feststellungen nach § 15a EStG entspreche auch der Zielsetzung des Gesetzgebers, denn hierdurch werde sichergestellt, dass sich der Investitionsabzugsbetrag stets und unabhängig vom Stand des Kapitalkontos auswirke.	77
Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen. vom 09.12.2015 (Beklagter) bzw. vom 30.04.2019 (Kläger) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.	78
Der Senat ist zunächst davon ausgegangen, dass die Klage von der in Liquidation befindlichen KG erhoben worden ist und hat den Kläger mit Beschluss vom 16.04.2019 zum Klageverfahren beigeladen. Mit Schreiben vom 25.07.2019 hat das Gericht die Beteiligten darauf hingewiesen, dass die Klageschrift als Klage (nur) des Klägers auszulegen sein dürfte. Der Beklagte hat dieser Auslegung mit Schreiben vom 31.07.2019 zugestimmt; der Kläger hat hiergegen keine Einwendungen erhoben. Mit Beschluss vom 12.08.2019 hat der Senat den Beiladungsbeschluss daher wieder aufgehoben.	79
Entscheidungsgründe	80
Die Klage hat keinen Erfolg.	81
	82

I. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

II. Die Klageschrift vom 22.07.2015 ist, obwohl die aus dem Rubrum der Einspruchsentscheidung übernommene Klägerbezeichnung nahelegt, dass die Klage von der KG als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter erhoben werden sollte, in der Weise auszulegen, dass die Klage (nur) vom Kläger in seiner Eigenschaft als ehemaliger Kommanditist der KG erhoben worden ist. 83

1. Zwar ist eine Personengesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO grundsätzlich befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach den §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und damit verbundene Bescheide über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG zu erheben. Diese Befugnis endet jedoch mit ihrer handelsrechtlichen Vollbeendigung; in diesem Zeitpunkt lebt die bis zur Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 13.02.2018 IV R 37/15, BFH/NV 2018, 539 und vom 22.01.2015 IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995). Wird dennoch im Namen der vollbeendeten Personengesellschaft Klage erhoben, so ist zu prüfen, ob die Klage rechtsschutzgewährend in der Weise ausgelegt werden kann, dass es sich um die Klage eines oder mehrerer ehemaliger Gesellschafter der vollbeendeten Personengesellschaft handelt; dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Klageschrift von einem rechtskundigen Bevollmächtigten erstellt worden ist. Bei der Auslegung ist im Zweifelsfall anzunehmen, dass derjenige Rechtsbehelf eingelegt werden sollte, der auch zulässig ist (vgl. BFH-Urteile vom 23.04.2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650 und vom 22.09.2011 IV R 8/09, BStBl II 2012, 183). Eine rechtsschutzgewährende Auslegung als Klage der ehemaligen Gesellschafter kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die vollbeendete Personengesellschaft trotz Kenntnis des Finanzamtes von den Tatsachen, die zur Vollbeendigung der Personengesellschaft geführt haben, im Rubrum der Einspruchsentscheidung als Einspruchsführerin bezeichnet worden ist, der Prozessbevollmächtigte diese Bezeichnung ins Rubrum der Klageschrift übernommen hat und die dem Prozessbevollmächtigten erteilte Prozessvollmacht von einem der ehemaligen Gesellschafter erteilt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 06.05.1998 IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146 sowie BFH-Urteile vom 01.07.2004 IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162; vom 23.04.2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650 und vom 11.04.2013 IV R 20/10, BStBl II 2013, 705). 84

2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze konnte die KG am 23.07.2015 bei Erhebung der Klage gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG nicht mehr als Prozessstandschafterin ihrer Gesellschafter im Sinne von § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO tätig werden, denn die KG war am 01.07.2010 bereits handelsrechtlich vollbeendet. Dies folgt daraus, dass an diesem Tage (um 12.37 Uhr bzw. um 12.41 Uhr) sowohl über das Vermögen der Y. GmbH als auch über das Vermögen der X. GmbH & Co. KG das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist (sog. vertikale Simultaninsolvenz) und die Y. GmbH mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen gemäß § 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Regelungen aus der KG ausgeschieden ist. Das Gesellschaftsvermögen der KG ist damit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge insgesamt auf den Kläger übergegangen (vgl. BGH-Urteil vom 16.12.1999 VII ZR 53/97, NJW 2000, 1119; BVerwG-Urteil vom 13.07.2011 8 C 10/10, NJW 2011, 3671; BFH-Urteil vom 16.03.2017 IV R 1/15, BStBl II 2017, 943). 85

Bei dieser Ausgangslage erscheint es sachgerecht, die Klageschrift vom 22.07.2015 rechtsschutzgewährend in der Weise auszulegen, dass die Klage (nur) vom Kläger als ehemaligem Gesellschafter der KG erhoben worden ist; hiergegen haben auch die Beteiligten keine Einwände erhoben. Für eine solche Auslegung spricht, dass der Beklagte die handelsrechtliche Vollbeendigung der KG bei Erlass der Einspruchsentscheidung unberücksichtigt gelassen hat, obwohl ihm ausweislich der Steuerakten bekannt war, dass am 01.07.2010 über das Vermögen der Y. GmbH und über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, und dass der Prozessbevollmächtigte, dem vom Kläger eine Prozessvollmacht erteilt worden war, bei Abfassung der Klageschrift die unrichtige Bezeichnung der Einspruchsführerin aus der Einspruchsentscheidung in das Rubrum der Klageschrift übernommen hat. Bei rechtsschutzgewährender Auslegung der Klageschrift ist auch davon auszugehen, die Klage ausschließlich vom Kläger erhoben worden ist, denn dieser war im Streitjahr 2008 der alleinige Kommanditist der KG und nur er wird aufgrunddessen als ehemaliger Gesellschafter der KG von der Entscheidung über die im Klageverfahren streitige Frage berührt, ob der Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG das für die Anwendung von § 15a EStG maßgebliche Kapitalkonto des Kommanditisten erhöht; eine diesbezügliche Klage der Y. GmbH wäre demgegenüber mangels Beschwer unzulässig.

III. Die Klage ist zulässig.

87

Der Kläger ist sowohl in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Einkünfte als auch in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG klagebefugt. Zwar handelt es sich bei der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 EStG um einen von der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach den §§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu unterscheidenden selbständigen Verwaltungsakt (vgl. BFH-Urteile vom 03.02.2010 IV R 61/07, BStBl II 2010, 942, und vom 20.11.2014 IV R 47/11, BStBl II 2015, 532) und hat der Kläger weder Einwendungen gegen die Höhe noch gegen die Zurechnung der nach den §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte erhoben. Er wendet sich jedoch mit seiner Klage auch gegen die Feststellung der Höhe der nach Anwendung von § 15a EStG bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer anzusetzenden Einkünfte und damit gegen eine Feststellung, die im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach den §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu treffen ist. Der Zulässigkeit der Klage gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte steht dabei nicht entgegen, dass es sich bei diesem insoweit um einen Folgebescheid zum Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 EStG handelt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22.06.2006 IV R 31 und 32/05, BStBl II 2007, 687), denn die Klage gegen einen Folgebescheid ist nach der – nunmehr einheitlichen – Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.2018 I R 13/16, BFH/NV 2019, 245 m.w.N.) nicht schon deshalb unzulässig, weil sie mit Einwendungen begründet wird, die einen Grundlagenbescheid betreffen.

88

IV. Die Klage ist jedoch nicht begründet.

89

Die angefochtenen Bescheide vom 26.11.2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gem. § 15a Abs. 4 EStG für 2008 sowie die Einspruchsentscheidung vom 22.05.2015 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

90

91

1. Der Beklagte hat den Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 94.250,00 € bei der Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 EStG zu Recht nicht in die Berechnung des nach der Kapitalkontenentwicklung und der Kapitalveränderung maßgebenden Verlustes einbezogen.
- a. Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ein hiernach nicht berücksichtigungsfähiger, nur verrechenbarer Verlust (vgl. § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG) mindert jedoch gemäß § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. 92
- Dabei ist nach der vom Senat für zutreffend gehaltenen ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.05.2002 VIII R 30/98, BStBl II 2002, 741; vom 28.03.2000 VIII R 28/98, BStBl II 2000, 347 und vom 23.02.1999 VIII R 29/98, BStBl II 1999, 592) sowie der ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 15a Rz. 11; Dornheim, DStZ 2015, 174, 175; von Beckerath in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz. B 71 ff.; Lüdemann in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15a EStG Rz. 75 m.w.N.) unter dem Anteil am Verlust der KG nur der Verlustanteil zu verstehen, der sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich einer eventuellen Ergänzungsbilanz ergibt. Aufwand und Ertrag des in Sonderbilanzen ausgewiesenen aktiven und passiven Sonderbetriebsvermögens sowie die sonstigen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG bleiben bei der Ermittlung des Anteils am Verlust der KG außer Betracht. Der so bestimmte Verlustanteil nimmt insofern Einfluss auf die Bestimmung des (negativen) Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, als dieser Begriff lediglich darauf gerichtet ist, die Beteiligung des Gesellschafters am steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft abzubilden (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1998 VIII R 78/97, BStBl II 1999, 163 m.w.N.; Urteil des FG Münster vom 15.04.2014 1 K 3247/11 F, EFG 2015, 899). Da sich danach das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG aus dem Kapitalkonto aus der Steuerbilanz der KG zuzüglich des Mehr- oder Minderkapitalkontos aus der für einen Gesellschafter geführten Ergänzungsbilanz (vgl. BFH-Urteile vom 15.05.2008, IV R 46/05, BStBl II 2008, 812 und vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BStBl II 1993, 706) zusammensetzt, beeinflussen weder außerbilanzielle Korrekturen noch Vorgänge aus dem Sonderbereich die Höhe des auf der Grundlage der Steuerbilanz zu ermittelnden Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG. 93
- b. Nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze war bei der Bestimmung des Kapitalkontos des Klägers im Sinne von § 15a EStG mangels vorhandener Ergänzungsbilanzen nur die Gesamthandsbilanz zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2017 IV R 36/14, BStBl II 2017, 905). In dieser war für den Kläger zum 1.1.2008 ein Kapital in Höhe von 10.000,00 € ausgewiesen, welches der Beklagte bei der Berechnung des verrechenbaren Verlustes im Sinne von § 15a EStG auch in Ansatz gebracht hat. 94
- c. Demgegenüber hat es der Beklagte zu Recht abgelehnt, den Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 94.250,00 € bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns und bei der Ermittlung des für die Anwendung von § 15a EStG maßgeblichen Kapitalkontos zu berücksichtigen und das Kapitalkonto des Klägers um diesen Betrag zu erhöhen. 95

Dabei folgt die fehlende Relevanz des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG für die Höhe des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG bereits daraus, dass der Hinzurechnungsbetrag ebenso wie der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition darstellt (vgl. BT-Drucksache 16/4841, Seite 51, BMF BStBl I 2013, 1493, Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 7g Rz. 47 und Rz. 53, BFH-Urteil vom 23.03.2016 IV R 9/14, BStBl II 2017, 295 Rz 14) und daher außerbilanziell zu erfassen ist. Da sich die außerbilanziellen Korrekturen nach § 7g EStG indes nicht innerhalb der Steuerbilanz durch eine Aufwands- oder Ertragsbuchung auswirken, werden durch die Beträge weder die Steuerbilanz der Gesellschaft noch die steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten berührt. Der Investitionsabzugsbetrag ändert somit weder das Betriebsvermögen der KG noch beeinflusst er die Außenhaftung der Kommanditisten. Dementsprechend kann durch den Abzug des Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g Abs. 1 EStG weder ein negatives Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 EStG entstehen oder sich erhöhen (vgl. FG Münster in EFG 2015, 899; OFD Frankfurt, Rundverfügung S 2241a A - 11 - St 213 vom 19.10.2017, juris unter Tz. 5; Kulosa in Schmidt, EStG, 38. Aufl., § 7g Rz. 82; Schmelter/Suck, DStR 2011, 1637; Meyer in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG Rz. 5, Stichwort „Verhältnis zu § 15a“; a.A. Steger, NWB 2011, 3372, 3373) noch kann ein negatives Kapitalkonto durch einen Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ausgeglichen werden (so auch FG Münster, Urteil vom 15.04.2014 1 K 3247/11, EFG 2015, 899; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.11.2014 1K 3220/12, EFG 2015, 636; FG Münster, Urteil vom 28.06.2017 6 K 3183/14, EFG 2017, 1594). Diese Betrachtung entspricht auch dem Regelungszweck des § 15a EStG, wonach zuzurechnende Verluste nach Zeitpunkt und Höhe steuerlich nur wirksam werden sollen, soweit sie eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen darstellen. Durch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG oder durch die Erfassung des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG ändern sich indes weder der Haftungsumfang des Kommanditisten noch sein Ausfallrisiko oder seine wirtschaftliche Belastung (so zutreffend Dornheim, DStZ 2015, 174, 177 m.w.N.).

d. Soweit der Kläger geltend macht, es entspreche nicht dem gesetzgeberischen Ziel von § 7g EStG, wenn einerseits im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ein Verlust durch die Inanspruchnahme von Abschreibungen entstehe, dieser andererseits aber nicht mit dem Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG verrechnet werden dürfe, so vermag der Senat dem nicht zu folgen. 97

Dieser Auffassung ist bereits entgegenzuhalten, dass sie zu widersprüchlichen Ergebnissen führt. Denn der Kläger geht selbst davon aus, dass das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrages keinen Einfluss auf die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG hat, die sich aus der Bildung des Investitionsabzugsbetrages ergebende Gewinnminderung mithin unabhängig von der Entwicklung des Kapitalkontos für den Kommanditisten in jedem Fall steuerlich zu berücksichtigen ist. Bei dieser Ausgangslage leuchtet es jedoch nicht ein, warum der im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts anzusetzende Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG die Höhe des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG positiv beeinflussen sollte. Eine solch unterschiedliche Behandlung der Korrekturposten nach § 7g Abs. 1 EStG und § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG findet weder eine Stütze im Wortlaut des Gesetzes noch ist sie mit dem Sinn und Zweck von § 15a EStG zu vereinbaren. 98

Entgegen der Ansicht des Klägers ist auch nicht davon auszugehen, dass durch die fehlende Auswirkung des Hinzurechnungsbetrages nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf das Kapitalkonto im Sinne von § 15a EStG der Regelungszweck von § 7g EStG verfehlt wird, die Investitions- 99

und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu stärken, dass Abschreibungspotential in ein Wirtschaftsjahr vor der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes verlagert wird (vgl. etwa Beschluss des Großen Senates des BFH vom 14.04.2015 GrS 2/12, BStBl II 2015, 1007; BFH-Urteil vom 15.11.2017 VI R 44/16, BFH/NV 2018, 492). Denn zum einen ist der KG und damit auch dem Kläger der mit der Vorschrift verfolgte Steuerstundungseffekt aufgrund der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages bei der Veranlagung für 2007 bereits zugutegekommen, zum anderen ist der festgestellte verrechenbare Verlust nicht endgültig verloren, sondern steht dem Kläger in künftigen Veranlagungszeiträumen weiter zur Verlustverrechnung zur Verfügung.

e. Eine Saldierung von nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähigen Verlusten mit dem Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erscheint schließlich auch verfassungsrechtlich nicht geboten. Denn es ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Vorschrift des § 7g EStG um eine regelmäßig steuerentlastend wirkende Subventionsvorschrift handelt und es innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums liegt, die Reichweite einer solchen Steuerbegünstigung zu bestimmen. Der Gesetzgeber ist daher nicht gehalten, die Regelungen des § 7g EStG auf andere Steuertatbestände derart abzustimmen, dass die durch § 7g EStG gewährten Vorteile dem Steuerpflichtigen uneingeschränkt und dauerhaft erhalten bleiben. 100

f. Gegen die Berechnung der vom Beklagten festgestellten Besteuerungsgrundlagen hat der Kläger keine Einwendungen erhoben, Anhaltspunkte für eine unzutreffende Berechnung sind auch für den Senat nicht ersichtlich. 101

2. Die angefochtenen Bescheide sind schließlich nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen zu beanstanden, denn sie sind dem Kläger während des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG durch Einzelbekanntgabe wirksam bekannt gegeben worden. Im Übrigen sind etwaige Bekanntgabemängel spätestens durch die Einspruchsentscheidung geheilt worden (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 15.01.1987 IV B 95/86, BFH/NV 1987, 659). 102

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 103

VI. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen. Es liegen zwar einige finanzgerichtliche Entscheidungen vor, die zu der hier zu entscheidenden Rechtsfrage die gleiche Rechtsauffassung wie der Senat vertreten (vgl. die Nachweise unter IV 1. c.), bisher existiert – soweit ersichtlich – zu dieser Frage jedoch noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung. 104