

---

**Datum:** 15.07.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 29/19 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2021:0715.2K29.19F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

---

## Tatbestand

Die Beteiligten streiten über das Vorliegen eines Veräußerungsgewinns aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos einer Kommanditbeteiligung. 1

Die Klägerin war bis zum xx.07.2010 Kommanditistin, mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 100% und einer Kommanditeinlage i.H.v. 1.000,00 €, der Kl.-GmbH & Co. KG (KL.-KG), deren Komplementärin die Kl.- Beteiligungsgesellschaft mbH (Kl.-GmbH), deren alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ebenfalls die Klägerin war. 2

§ 5 des Gesellschaftsvertrages der KL.-KG vom 11.10.2007 lautet wie folgt: 3

„§ 5 Gesellschafterkonten 4

(1) Für jeden Gesellschafter wird ein festes Kapitalkonto geführt, auf das der eingezahlte Kapitalanteil des Gesellschafters zu buchen ist. 5

(2) Daneben wird für jeden Gesellschafter ein variables Darlehenskonto geführt. Darauf sind die festgestellten Gewinnanteile, von eintretenden Gesellschaftern gezahlte Agios, Tätigkeitsvergütungen, Darlehn und der Zahlungsverkehr mit der Gesellschaft zu buchen. 6

(3) Ferner wird für jeden Gesellschafter ein Verlustvortragskonto geführt. Darauf sind die etwaige auf ihn entfallenden Verluste zu buchen.“ 7

Die KL.-KG nahm im Oktober 2007 ihre werbende Tätigkeit in der xxx auf. 8

Die KL.-KG ist nach Beantragung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch die E-Versicherung im Juli 2010 und dessen Eröffnung im Dezember 2010 mittlerweile wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht. 9

Mit notariellem Vertrag vom xx.07.2010 veräußerte die Klägerin ihren Kommanditanteil an Herrn B. Der Kaufpreis betrug 1.000,00 €. Ebenfalls mit notariellem Vertrag vom xx.07.2010 veräußerte die Klägerin ihre Anteile an der Kl.-GmbH an Herrn B.; zugleich wurde die Klägerin in eine Gesellschafterversammlung mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführerin abberufen und Herr B. als Geschäftsführer bestellt. 10

Ausweislich der Bilanzen der KL.-KG wurde die Kommanditeinlage der Klägerin i.H.v. 1.000,00 € nicht erbracht. 11

Ausweislich der Bilanz 2007 wurde ein Jahresüberschuss i.H.v. 141.174,65 € erklärt. Dieser Überschuss wurde ausweislich der Bilanz 2008 an die Kl.-GmbH i.H.v. 1.240,50 € und die Klägerin i.H.v. 139.934,15 € ausgezahlt und als Verbindlichkeit erfasst. Ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung 2008 bzw. 2009 wurde gezahlte Gewerbesteuer als Betriebsausgabe erklärt i.H.v. 189,00 € (2008) bzw. 38,00 € (2009). Ausweislich der Bilanz 2009 wurde ein Jahresfehlbetrag i.H.v. 77.817,94 € erklärt, wobei in diesem Betrag die vorgenannten Gewerbesteuer i.H.v. 38,00 € enthalten war. Im Jahr 2008 entfiel nach übereinstimmendem Vortrag der Beteiligten auf die Klägerin ein Verlustanteil i.H.v. 14.517,29 €. Die Bilanz 2008 weist eine Verbindlichkeit gegenüber der Klägerin als Gesellschafterin i.H.v. 139.934,15 € aus. Die Bilanz 2009 weist für die Klägerin ein variables Kapital i.H.v. 154.703,45 € aus. 12

Mit geändertem Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG vom 13.01.2011 stellte der Beklagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin i.H.v. 43.934,15 € und einen verrechenbaren Verlust i.S.d. § 15a EStG i.H.v. 0,00 € fest. Hinsichtlich der Kapitalkontenentwicklung (lt. Steuerbilanz) und Kapitalveränderung i.S.d. § 15a EStG wurde wie folgt ausgeführt: 13

| in EUR                                  | Gesamthandsbilanz |
|---|-------------------|
| Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres | 0,00              |
| Entnahmen Gesamthandsbilanz             | -139.934,15       |
| stpfl. Gewinn / Verlust (lfd.)          | 139.934,15        |
| Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres   | 0,00              |

 14

Das gegen diese Bescheid geführte Klageverfahren vor dem Finanzgericht Münster (2 K 2663/12 F) wurde nach Klagerücknahme im April 2013 eingestellt. 15

Mit geändertem Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG vom 13.01.2011 stellte der Beklagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin i.H.v. 25.471,71 € und einen verrechenbaren Verlust i.S.d. § 15a EStG i.H.v. 13.328,29 € fest. Hinsichtlich der Kapitalkontenentwicklung (lt. Steuerbilanz) und Kapitalveränderung i.S.d. § 15a EStG wurde wie folgt ausgeführt:

| in EUR                                  | Gesamthandsbilanz |
|---|-------------------|
| Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres | 0,00              |
| Stpfl. Gewinn / Verlust (lfd.)          | -14.328,29        |
| Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben     | -189,00           |
| Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres   | -14.517,29        |

17

Das gegen diese Bescheid geführte Klageverfahren vor dem Finanzgericht Münster (2 K 2806/14 F) wurde durch übereinstimmende Erledigungserklärungen im Januar 2018 beendet; hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010 ergaben sich keine Änderungen; die zwischenzeitlich erlassenen Änderungsbescheide hinsichtlich des Jahres 2008 wurden aufgehoben; der daraufhin erlassene geänderte Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG vom 15.02.2018 stellt dieselben vorgenannten Werte des Bescheides vom 13.01.2011 fest.

18

Mit Bescheid für 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG vom 14.01.2011 wurden die der Klägerin zuzurechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -45.779,94 € und der verrechenbare Verlust i.S.d. § 15a EStG mit -91.108,23 € festgestellt. Hinsichtlich der Kapitalkontenentwicklung (lt. Steuerbilanz) und Kapitalveränderung i.S.d. § 15a EStG wurde wie folgt ausgeführt:

19

| in EUR                                  | Gesamthandsbilanz |
|---|-------------------|
| Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres | -14.517,29        |
| Stpfl. Gewinn / Verlust (lfd.)          | -77.779,94,       |
| Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben     | -38,00            |
| Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres   | -92.335,23        |

20

Für das Jahr 2010 gab die KL.-KG keine Steuererklärungen ab.

21

Daraufhin erließ der Beklagte am 02.06.2015 den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG, der Klägerin als Gesellschafterin im Wege der Einzelbekanntgabe am

22

28.07.2015 bekanntgegeben, mit denen er den Gewinn der KL.-KG im Schätzungswege auf 0,00 €, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Veräußerungsgewinn) der Klägerin i.H.v. 92.335,23 €, einen verrechenbaren Verlust i.S.d. § 15a EStG der Klägerin i.H.v. 0,00 € und einen Veräußerungsgewinn der Klägerin i.S.d. § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG i.H.v. 1.227,00 € feststellte. Hinsichtlich der Kapitalkontenentwicklung (lt. Steuerbilanz) und Kapitalveränderung i.S.d. § 15a EStG wurde wie folgt ausgeführt:

|  |                   |    |
|--|-------------------|----|
| in EUR   | Gesamthandsbilanz | 23 |
| Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres                                | -92.335,23        |    |
| Stpfl. Gew. / Verl. Aus Veräuß. (Teil-) BetriebGewinn / Verlust (lfd.) | 92.335,23         |    |
| Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres                                  | 0,00              |    |

In den Erläuterungen führte der Beklagte aus, das negative Kapitalkonto der Klägerin sei nach § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG aufgelöst worden. Den Veräußerungsgewinn ermittelte der Beklagte dabei wie folgt: Veräußerungsgewinn vor Anwendung des § 15a EStG i.H.v. 92.335,23 € ./.. Verlustrechnung (§ 15 Abs. 2 und 3 Satz 4 EStG) i.H.v. 91.108,23 € = 1.227,00 €.

Hiergegen legte die Klägerin am 07.08.2015 Einspruch ein. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, die Entwicklung des Kapitalkontos sei maßgeblich abhängig von dem Ausgang des Klageverfahrens (2 K 2806/14 F) gegen den Feststellungsbescheid 2008.

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.11.2018 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Er war im Wesentlichen der Auffassung, der Veräußerungsgewinn sei zu Recht i.H.v. 92.335,32 € berücksichtigt worden. Soweit bei der Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag feststehe, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht kommt, dürfe dem Kommanditisten sein Verlustanteil an der KG einkommensteuerrechtlich nicht mehr zugerechnet werden. Es ergebe sich ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos.

Die Klägerin hat am 03.01.2019 Klage erhoben.

Die Klägerin ist im Wesentlichen der Auffassung, es sei kein Veräußerungsgewinn entstanden. Nach Abschluss der notariellen Verträge vom xx.07.2010 sei die KL.-KG in eine wirtschaftliche Schieflage geraten, so dass durch Herrn B. eine Insolvenzanmeldung haben vorgenommen werden müssen. Aufgrund der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnverteilung seien auf die Klägerin im Jahr 2008 ein Verlustanteil i.H.v. 14.517,29 € und im Jahr 2009 ein Verlustanteil i.H.v. 77.817,94 € entfallen. Bereits die Entwicklung des Kapitalkontos in den Feststellungsbescheiden 2008 und 2009 vom 01.07.2011 sei bemängelt und als fehlerhaft zurückgewiesen worden. Diese fehlerhafte Kapitalkontenentwicklung sei nunmehr auch bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns in Höhe des aus ihrer Sicht fehlerhaften Kapitalkontos ermittelt worden. Das in § 5 Ziffer 2 des Gesellschaftsvertrages der KL.-KG benannte variable Darlehenskonto sei als variables Kapitalkonto zu verstehen und als solches in der Gesellschaft geführt worden. Das variable Darlehenskonto sei als Fremdkapital für die KG anzusehen. Dieses Kapitalkonto sei kein Kapital i.S.d § 15a EStG. Die Gesellschafterkonten würden nicht verzinst und hätten, da auch festgestellte Gewinnanteile

gutgebracht würden, den Charakter eines variablen Kapitalkontos. Nach § 15a EStG betrage das Kapital der Klägerin zum Ende des Wirtschaftsjahres zum 31.12.2007 139.934,51 €; zum Ende des Wirtschaftsjahres zum 31.12.2008 dieses Kapital 125.417,22 € und zum Ende des Wirtschaftsjahres zum 31.12.2009 108.886,81 €. Ein Veräußerungsgewinn sei nicht erkennbar, vielmehr ergebe sich, da das Kapitalkonto im Zuge des Erwerbes nicht ausgeglichen worden sei, ein Veräußerungsverlust i.H.v. 108.886,81 €. Soweit vertreten würde, dass die Verlustanteile einem Verlustvortragskonto zuzuführen seien, erhöhe sich das Kapitalkonto um die Verluste 2008 und 2009 entsprechend; es ergebe sich ein Veräußerungsverlust. Bereits im Insolvenzverfahren sei das Darlehenskonto als Fremdkapital durch den Insolvenzverwalter abgelehnt und im Zuge der Insolvenz als Eigenkapital behandelt worden. Der Ausweis des variablen Gesellschafterkontos sei durch die Buchungsvorgabe von DATEV beeinflusst worden. Ein anderer Ausweis sei nach dem DATEV Programm nicht möglich gewesen. Aus diesem Grunde habe man dann in späteren Jahren als „sonstige Passiva“ gebucht.

Die Klägerin beantragt, 29

den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 30  
Besteuerungsgrundlagen vom 02.06.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom  
30.11.2018 dahingehend zu ändern, dass der steuerliche Veräußerungsgewinn auf 0 €  
festgestellt wird.

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Der Beklagte ist im Wesentlichen der Auffassung, der Veräußerungsgewinn aus der 33  
Auflösung des Kapitalkontos der Klägerin sei richtig erfasst. In dem in § 5 des  
Gesellschaftsvertrages der KL.-KG vereinbarten Drei-Konten-Modell sei das variable  
Darlehenskonto als Fremdkapital für die KG anzusehen. Es stelle kein Kapital i.S.d. § 15a  
EStG dar. Zwar werde in der Gewinnermittlung für 2009 durch die Umbuchung des vormals  
als Verbindlichkeit der Gesellschaft gegen die Gesellschafterin ausgewiesenen Gewinnanteils  
auf das Eigenkapital von der vertraglichen Vereinbarung abgewichen, dies führe jedoch nicht  
einer anderen Beurteilung des Sachverhaltes. Der verrechenbare Verlust i.S.v. § 15a Abs. 2  
EStG sei jährlich gesondert festzustellen. Der verrechenbare Verlust sei nicht Gegenstand  
der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte. Es handle sich um einen  
eigenständigen Verwaltungsakt. Der Feststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG  
sei Grundlagenbescheid für die Feststellung des Gewinns bzw. des ausgleichs- und  
abzugsfähigen Verlustes des Kommanditisten. Mit Bescheid vom 14.01.2009 sei der  
verrechenbare Verlust der Klägerin auf 91.108,23 € festgestellt worden. Dieser Wert beruhe  
auf der im entsprechenden Bescheid dargestellten Kapitalkontenentwicklung. Da die  
Einwendungen gegen die Kapitalkontenentwicklung direkten Einfluss auf den festgestellten  
verrechenbaren Verlust hätten, hätte diese bereits im Einspruch gegen die Feststellung nach  
§ 15a Abs.4 EStG für 2009 bzw. 2008 geltend gemacht werden müssen. Die Feststellung  
nach § 15a Abs. 4 EStG für 2009 sei aber bestandskräftig geworden. Veräußere ein  
Kommanditist seine Beteiligung, so könne sein negatives Kapitalkonto nicht mehr mit  
Gewinnen aufgefüllt werden. Damit entfalle die Legitimation für eine weitere  
Verlustzurechnung. Da der Kommanditist nicht verpflichtet sei, sein negatives Kapitalkonto  
auszugleichen, werde ihm als Ausgleich für die ihm zugerechneten Verluste in Höhe des  
negativen Kapitalkontos ein Gewinn zugerechnet.

Für weitere Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze und die Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen.

Der Senat hat am 15.07.2021 eine mündliche Verhandlung durchgeführt, auf deren Protokoll Bezug genommen wird. 35

## Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg. 36

1. Der Senat legt das Klagebegehren dahingehend aus, dass sich dieses von Anfang an nicht gegen den Bescheid für 2010 über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG wendet, sondern gegen den im Rahmen des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen festgestellten, auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinn. 37

a. Der Gegenstand der Klage richtet sich nach dem Klagebegehren. Das Gericht darf über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden (§ 96 Abs. 1 Satz 2 Finanzgerichtsordnung, FGO). Der im finanzgerichtlichen Verfahren zu stellende Klageantrag (§ 65 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist eine prozessuale Willenserklärung, die der Auslegung zugänglich ist. Prozessurklärungen sind wie sonstige Willenserklärungen auslegungsfähig. Ziel der Auslegung ist es, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dabei sind alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen. Die Auslegung einer Prozessurklärung darf nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der (verkörperten) Erklärung selbst keine Anhaltspunkte mehr finden lassen. Auf die Wortwahl und die Bezeichnung kommt es jedoch nicht entscheidend an, sondern auf den gesamten Inhalt der Willenserklärung. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass im Zweifel das gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage des Klägers entspricht (BFH, Urteil vom 20.11.2014 IV R 47/11, juris). 38

b. Gegenstand des Verfahrens ist (nur) die Feststellung des auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinns im Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. 39

Zwar richtet sich die Klage dem Wortlaut nach gegen den (zusammengefassten) Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung Besteuerungsgrundlagen und gegen den Bescheid für 2010 über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG. 40

Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S.d. §§ 179 Abs. 1, 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und der Feststellung des verrechenbaren Verlusts i.S.d. § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG handelt es sich um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn, wie im Streitfall, die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (BFH, Urteil vom 03.02.2010 IV R 61/07, juris, m.w.N. Im finanzgerichtlichen Verfahren liegen dann zwei unterschiedliche Klagebegehren vor. 41

Jedoch ergibt sich aus dem Inhalt der Klageschrift sowie aus dem ausdrücklichen Klageantrag in der mündlichen Verhandlung, dass die Klägerin allein die Feststellung des Veräußerungsgewinnes aufgrund der Auflösung eines negativen Kapitalkontos der Klägerin angreift.

Zu Recht greift die Klägerin auch nicht (allein) die in dem streitgegenständlichen Bescheid dargestellte Kapitalkontenentwicklung an. Bei der Kapitalkontenentwicklung handelt es sich um eine nicht selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage i.S.d. § 157 Abs. 2 AO, da es an einer Rechtsgrundlage fehlt, die i.S.d. § 179 Abs. 1 AO ihre gesonderte Feststellung anordnet (BFH, Beschluss vom 27.11.2019 IV B 16/19, juris). Gesondert festzustellen sind insbesondere Einkünfte, die mehreren Personen zuzurechnen sind (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO. Der Begriff der Einkünfte ist in § 2 EStG definiert. Hierzu zählt die Entwicklung eines Kapitalkontos nicht. Die Kapitalkontenentwicklung wird erst beim Ausscheiden aus der Gesellschaft, wie im Streitfall aufgrund der Veräußerung, im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns überprüft. 43

2. Der Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 02.06.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.11.2018 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht einen Veräußerungsgewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos der Klägerin i.H.v. 1.227,00 € festgestellt. 44

a. Scheidet ein Kommanditist aus der Gesellschaft aus, so gilt gemäß § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG in der Fassung des Streitjahres 2010 (siehe auch den seit 2015 geltenden, wortlautidentischen § 52 Abs. 24 Satz 3 EStG) der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG (sog. Wegfallbesteuerung; vgl. hierzu BFH, Urteil vom 11.08.1994 IV R 124/92, juris). 45

Sind, wie im Streitfall, die Voraussetzungen des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG erfüllt, so hat diese ausdrückliche gesetzliche Regelung Vorrang vor der gefestigten Rechtsprechung hinsichtlich § 16 EStG, nach der auch der bloße Wegfall der Gewinnerzielungsmöglichkeit bei einer Personengesellschaft zur Nachversteuerung negativer Kapitalkonten der Kommanditisten führen kann, ohne dass die Voraussetzungen des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG erfüllt sein müssen (BFH, Urteil vom 30.03.2017 IV R 3/15, juris; siehe zu der Rechtsprechung zu § 16 EStG BFH, Beschluss vom 10.11.1980 GrS 1/79, juris). 46

Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen unter sinngemäßer Anwendung des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist daher die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto. 47

Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG; BFH, Urteile vom 22.10.2015 IV R 37/13, juris; vom 12.07.2012 IV R 12/11, juris). Somit ist auch ein negatives Kapitalkonto dem Veräußerungspreis gegenüberzustellen und führt damit rechnerisch zur Erhöhung eines Veräußerungsgewinns, soweit es nicht ausgeglichen wird. Dabei kommt es nicht darauf an, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist (BFH, Urteil vom 19.09.2019 IV R 50/16, juris). In den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten ist der Teil seines negativen Kapitalkontos einzubeziehen, der auf ausgleichsfähige Verluste zurückzuführen ist. Gleiches gilt für den Teil, der auf nach § 15a EStG lediglich verrechenbaren Verlusten beruht (BFH, Urteil vom 09.07.2015 IV R 19/12, 48

juris). Auch der Teil des negativen Kapitalkontos, der nach § 4 Abs. 5 EStG auf nicht abziehbaren Betriebsausgaben beruht, ist in den Auflösungsgewinn einzubeziehen. Ausgaben (Aufwendungen), die der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 EStG unterliegen, sind einerseits dadurch gekennzeichnet, dass sie aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG) das steuerbilanzielle Vermögen der Personengesellschaft, im Streitfall der KL.-KG, und damit (anteilig) auch das Kapitalkonto der Mitunternehmer, im Streitfall der Klägerin als Kommanditistin, belasten; andererseits dürfen sie den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 5 EStG) mit der Folge, dass die aus der Steuerbilanz abgeleiteten Gewinnanteile der Mitunternehmer zu erhöhen bzw. die ihnen zugerechneten Verlustanteile zu kürzen sind (BFH, Urteil vom 03.09.2009 IV R 17/07, juris). Durch den gewinnerhöhenden Ansatz eines negativen Kapitalkontos werden die der Kommanditgesellschaft zugerechneten ausgleichsfähigen Verluste neutralisiert (BFH, Urteil vom 03.09.2009 IV R 17/07, juris).

Der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungsgewinn in Folge des Ausscheidens des Kommanditisten steuerrechtlich erzielt worden ist, bestimmt sich mangels Regelung in § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG nach den allgemeinen Gewinnrealisierungsgrundsätzen im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, insbesondere dem Realisationsprinzip (BFH, Urteil vom 30.03.2017 IV R 3/15, juris). Der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG ist danach in der Schlussbilanz desjenigen Wirtschaftsjahres zu erfassen, in dem feststeht, dass der Kommanditist zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos nicht (mehr) verpflichtet ist. Davon ist auszugehen, wenn endgültig feststeht, dass mit zukünftigen Gewinnen oder mit sonstigen Einlageforderungen, mit denen das negative Kapitalkonto aufgefüllt werden könnte, nicht mehr zu rechnen ist. Der Veräußerungsgewinn ist daher i.d.R. in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet zu erfassen. 49

b. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Beklagte zu Recht dem Grunde und der Höhe nach aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos der Klägerin im Jahr 2010 einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.227,00 € festgestellt. 50

aa. Die Klägerin ist als Kommanditistin der KL.-KG aufgrund des notariellen Vertrages vom xx.07.2010 durch Veräußerung (und Übertragung) ihres Kommanditanteils an Herrn B. aus der KL.-KG ausgeschieden, ohne den Betrag ihres negativen Kapitalkontos i.H.v. 92.335,23 € ausgleichen zu müssen. Zum Zeitpunkt des Ausscheidens der Klägerin aus der KL.-KG im Jahr 2010 hat das Kapitalkonto der Klägerin einen negativen Betrag i.H.v. 92.335,23 € ausgewiesen. 51

Kapitalkonto in diesem Sinne sind nach Anwendung des sog. Drei-Konten-Modells im Streitfall das Kapitalkonto i.S.d. § 5 Ziffer 1 des Gesellschaftsvertrages vom 11.10.2007 der KL.-KG vom 11.10.2007 (Kapitalkonto I i.S.d. Drei-Konten-Modells) sowie das Kapitalkonto i.S.d. § 5 Ziffer 3 des Gesellschaftsvertrages (Kapitalkonto II bzw. Verlustverrechnungskonto i.S.d. Drei-Konten-Modells); kein Kapitalkonto in diesem Sinne ist das Kapitalkonto i.S.d. § 5 Ziffer 2 des Gesellschaftsvertrages (Kapitalkonto III bzw. Darlehenskonto i.S.d. Drei-Konten-Modells). 52

(1) Es ist im Streitfall von Bedeutung, ob die Konten der Klägerin bei der KL.-KG Kapitalkonten oder Forderungs- und Schuldkonten sind. Das gesellschaftsvertragliche Drei-Konten-Modell, das aufgrund der Regelung in § 5 des Gesellschaftsvertrages der KL.-KG auch im Streitfall vorliegt, was auch zwischen den Beteiligten unstrittig ist, zeichnet sich dadurch aus, dass auf dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto) nur die ursprüngliche Einlage verbucht wird, auf dem Kapitalkonto II (Rücklagen oder Verlustverrechnungskonto) die nichtentnahmefähigen Gewinne und die Verluste und auf dem Konto III (Darlehenskonto) die 53

entnahmefähigen Gewinne, Entnahmen, sonstigen Einlagen, Darlehen, Zinsen und sonstigen Vergütungen. Die Kapitalkonten I und II sind Eigenkapitalkonten, dagegen das Kapitalkonto III ein Forderungskonto (BFH Urteil vom 16.10.2008 IV R 98/06, juris). Indizien für ein Kapitalkonto sind u.a. die Verbuchung von Verlustanteilen (BFH, Urteil vom 15.05.2008 IV R 46/05, juris); Indizien für ein Forderungskonto sind u.a. die Abwicklung des laufenden Geschäftsverkehrs nach Art eines Verrechnungskontos.

(2) Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall handelt es sich bei dem Konto i.S.d. § 5 Ziffer 2 des Gesellschaftsvertrages nicht um ein Kapitalkonto, sondern um ein, im Rahmen der hier streitigen Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. des negativen Kapitalkontos der Klägerin, nicht zu berücksichtigendes Forderungskonto (Kapitalkonto III bzw. Darlehenskonto i.S.d. Drei-Konten-Modells). Bereits nach der Bezeichnung dieses Kontos in dem Gesellschaftsvertrag handelt es sich um ein „variables Darlehenskonto“, auf dem „die festgestellten Gewinnanteile, von eintretenden Gesellschaftern gezahlte Agios, Tätigkeitsvergütungen, Darlehn und der Zahlungsverkehr mit der Gesellschaft zu buchen“ sind, mithin um ein Verrechnungskonto zur Abwicklung des laufenden Geschäftsverkehrs zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft. In dieser Form ist das Darlehenskonto von der KL.-KG und der Klägerin auch tatsächlich durchgeführt worden. Die Bilanz 2008 weist eine Verbindlichkeit der KL.-KG gegenüber der Klägerin als Gesellschafterin i.H.v. 139.934,15 €, d.h. des (entnahmefähigen) steuerlichen Gewinns der KL.-KG im Jahr 2008 aus. Dabei kann dahinstehen, ob, wie der Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, der Ausweis des variablen Gesellschafterkontos durch die Buchungsvorgabe von DATEV beeinflusst worden ist bzw. ein anderer Ausweis nach DATEV nicht möglich gewesen sei. Unabhängig davon, dass nach Auffassung des Senats im Rahmen der Buchführung mittels dem DATEV-Programm die Möglichkeit besteht, das sog. Drei-Konten-Modell ordnungsgemäß abzubilden, hat die Klägerin es jedenfalls versäumt, trotz der tatsächlichen bilanziellen Erfassung und Behandlung des Kapitalkontos i.S.d. § 5 Ziffer 2 des Gesellschaftsvertrages als Verbindlichkeit bzw. Forderungskonto, im Rahmen der Buchführung deutlich zu machen, dass es sich bei diesem Konto um ein bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigendes Kapitalkonto handelt. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass es der Klägerin möglich gewesen wäre, insbesondere den Gewinn aus dem Jahr 2007 nicht als Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der KL.-KG, sondern als Eigenkapital der KL.-KG auszuweisen; aus diesem Umstand wäre ersichtlich gewesen, dass eine Verbuchung auf dem Kapitalkonto II (Verlustverrechnungskonto), welches bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns Berücksichtigung findet, gewollt gewesen ist. Unabhängig davon, dass eine Beurteilung durch den Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren keine Bindungswirkung für das hiesige Verfahren entfaltet, hat auch der Insolvenzverwalter in seinem Gutachten vom xx.12.2010 eine Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der KL.-KG angenommen. Ebenso unerheblich ist eine fehlende Verzinsung. Die der Klägerin zuzurechnenden Verluste der KL.-KG sind vielmehr (ordnungsgemäß) auf dem Kapitalkonto i.S.d. § 5 Ziffer 3 des Gesellschaftsvertrages (Kapitalkonto II bzw. Verlustverrechnungskonto i.S.d. Drei-Konten-Modells) erfasst worden.

(3) Das Kapitalkonto I der Klägerin hat mangels tatsächlicher Erbringung der Kommanditeinlage zum Zeitpunkt des Ausscheidens der Klägerin aus der KL.-KG 0,00 € betragen.

Das Kapitalkonto II (Verlustverrechnungskonto) der Klägerin hat zum Zeitpunkt des Ausscheidens der Klägerin aus der KL.-KG -92.335,23 € betragen.

Am Ende des Wirtschaftsjahres 2007 hat dieses Kapitalkonto der Klägerin 0,00 € betragen. Zu Recht hat die Beklagte den von der KL.-KG im Jahr 2007 erwirtschafteten Gewinn i.H.v. 139.934,15 €, der allein der Klägerin zuzuweisen ist, nicht dem Kapitalkonto bzw. Verlustverrechnungskonto, sondern dem variablen Darlehenskonto gutgeschrieben. Ein mit diesem Gewinn zu verrechnender negativer Betrag auf dem Verlustverrechnungskonto hat nicht vorgelegen. Die KL.-KG hat erst im Jahr 2007 ihre werbende Tätigkeit begonnen.

Am Ende des Wirtschaftsjahres 2008 hat das Kapitalkonto II der Klägerin -14.517,29€ 58 betragen. In diesem Jahr hat die KL.-KG einen Jahresfehlbetrag i.H.v. 14.517,29 € mitsamt nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Gewerbesteuer i.H.v. 189,00 € (§ 4 Abs. 5b EStG) erwirtschaftet, der nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung allein der Klägerin auf deren Verlustverrechnungskonto zuzuweisen war; diese Beträge hat die Klägerin auch im Klageverfahren vorgetragen.

Am Ende des Wirtschaftsjahres 2009 hat das Kapitalkonto II der Klägerin -92.335,23 € 59 betragen. In diesem Jahr hat die KL.-KG einen Jahresfehlbetrag i.H.v. 77.817,94 € mitsamt nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Gewerbesteuer i.H.v. 38,00 € (§ 4 Abs. 5b EStG) erwirtschaftet, der nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung allein der Klägerin auf deren Verlustverrechnungskonto zuzuweisen war.

Die von der Klägerin vorgetragene Einlage i.H.v. 29.515,65 € und Entnahme i.H.v. 229,06 € 60 im Jahr 2009 sind hinsichtlich des Kapitalkontos II unerheblich; solche Vorgänge sind nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung allein dem Kapitalkonto i.S.d. § 5 Ziffer 2 des Gesellschaftsvertrages (Kapitalkonto III bzw. Darlehenskonto i.S.d. Drei-Konten-Modells) zuzuschreiben; sie berühren gerade nicht die im Streitfall maßgeblichen Kapitalkonten i.S.d. § 5 Ziffer 1 und 3 des Gesellschaftsvertrages.

bb. Der den der Klägerin zuzurechnenden Gewinn nach § 15a Abs. 2, 3 Satz 4 EStG 61 mindernde verrechenbare Verlust i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG hat in dem dem Streitjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahr nach dem bestandskräftigen Bescheid vom 14.01.2011, an dessen wirksamer Bekanntgabe keine Zweifel bestehen, 91.108,23 € betragen.

cc. Der Veräußerungsgewinn ist im Streitjahr 2010 zu berücksichtigen. Umstände, aus denen 62 sich ergibt, dass das negative Kapitalkonto der Klägerin nach deren Ausscheiden aus der KL.-KG noch aufgefüllt werden könnte und die zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages vorgelegen haben, sind weder hinreichend qualifiziert vorgetragen worden noch aus den dem Gericht vorliegenden Akten ersichtlich.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. 63

4. Die Revision war nicht zuzulassen. Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht 64 vor. Es handelt sich um die Anwendung feststehender Rechtsgrundsätze auf den Einzelfall und die Bedeutung der Rechtssache erschöpft sich in der Entscheidung des vorliegenden Einzelfalls.