

---

**Datum:** 20.07.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 3170/19 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2022:0720.9K3170.19F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

---

## Tatbestand

Streitig ist, ob die D E GmbH & Co KG, an der die Klägerin als Kommanditistin beteiligt war, ihren Betrieb im Streitjahr 2012 aufgegeben hat und deshalb das in dieser Gesellschaft bestehende negative Kapitalkonto der Klägerin aufzulösen war sowie die Wertberichtigung einer Forderung im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin. 1

Die D E GmbH & Co. KG, deren Vermögen zum 31.12.2014 auf die Klägerin angewachsen ist, wurde mit Vertrag vom 3.3.2011 gegründet. Kommanditistin war mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 100 % die Klägerin, Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung war die B C GmbH. Diese war zugleich die zur Geschäftsführung berufene Gesellschafterin. 2

Gegenstand des Unternehmens der D GmbH & Co KG war der Betrieb von Gaststätten und gastronomischen Unternehmen aller Art, insbesondere des D in F sowie die Planung und 3

Ausführung von Veranstaltungen und Großevents aller Art. Tatsächlich betrieb die Gesellschaft den D, dessen Räumlichkeiten von der B G GmbH & Co KG angemietet worden waren.

Mit einer Erklärung vom 15.8.2012 meldete die D E GmbH & Co KG am 24.8.2012 ihr Gewerbe Schank- und Speisewirtschaft D bei der Stadt H ab. Datum der Betriebsaufgabe sei der 31.8.2012. Als künftigen Gewerbetreibenden benannte sie die J K GmbH. 4

Am 10.9.2012 ging bei dem Beklagten (dem Finanzamt –FA--) ein mit dem Datum „6.8.12“ unterzeichnetes Formular ein, in dem von der D E GmbH & Co KG erklärt wurde: „Zeitpunkt der Einstellung 31.8.2012“ und „Die D E GmbH + Co KG hat zum 31.8.12 den Betrieb eingestellt. Die Eigentümergesellschaft der Immobilie hat ab 01.09. die Immobilie neu verpachtet an die Fa. J K GmbH ... H“. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das ausgefüllte Formular Bezug genommen. 5

Eine gesellschaftsrechtliche Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft erfolgte nicht. Löhne oder Umsätze wurden nach der Einstellung nicht mehr verbucht. Die Klägerin hatte als Kommanditistin zum 31.12.2012 eine Darlehensforderung gegenüber der D E GmbH & Co. KG in Höhe von 204.972,40 €, die als Sonderbetriebsvermögen behandelt wurde. 6

Am 21.2.2014 meldete die D E GmbH & Co. KG zum 1.2.2014 das Gewerbe „L, M“ an. Aus der Bilanz zum 31.12.2014 ergibt sich nicht, dass die Gesellschaft seitdem wirtschaftlich aktiv war. Insbesondere finden sich keine laufenden Umsätze und keine Löhne. 7

Zum 31.12.2014 schied die Komplementär-GmbH aus der D E GmbH & Co. KG aus; deren Vermögen wuchs damit der Klägerin an. Im Handelsregister wurde das Erlöschen der Firma am 17.3.2015 eingetragen. 8

Das FA erließ zunächst erklärungskonforme Bescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG 2009). Die Bescheide datierten vom 18.6.2014 (für 2012), 23.10.2014 (für 2013) und 2.3.2016 (für 2014). Sämtliche Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) und waren an die Fa. B C GmbH als Empfangsbevollmächtigte für die Fa. D E GmbH & Co KG adressiert, und zwar mit dem Zusatz: „Der Bescheid ergeht an Sie als Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten“. 9

Am 2.2.2017 unterrichtete Frau N vom Büro der Prozessbevollmächtigten das FA vom Ausscheiden der Komplementär-GmbH aus der D E GmbH & Co KG. 10

Das FA prüfte im Jahre 2018 die Jahre 2012 bis 2014 bei der D E GmbH & Co. KG abschließend. 11

Der Prüfer ging davon aus, zum 31.8.2012 sei die Betriebsaufgabe erfolgt. Das zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestehende negative Kapitalkonto der Kommanditistin, der Klägerin, in Höhe von ./. 271.064,96 € sei deshalb als Veräußerungsgewinn der Kommanditistin zu erfassen; in gleicher Höhe sei bei der B C GmbH ein Verlust festzustellen. Wegen der Existenz verrechenbarer Verluste i.S. des § 15a EStG 2009 ergäben sich insoweit bei der A B GmbH & Co. KG keine steuerlichen Auswirkungen. 12

Für den Zeitraum nach der angenommenen Betriebsaufgabe vom 1.9.2012 bis 31.12.2014 sei das durch nachträgliche Betriebsausgaben entstandene negative Kapitalkonto zum 13

jeweiligen Bilanzstichtag 2012 bis 2014 ebenfalls aufzulösen. Die jeweiligen Gewinne seien mit Verlusten i.S. des § 15a EStG 2009 zu verrechnen, so dass sich bei der Klägerin insoweit keine steuerlichen Auswirkungen ergäben. In nämlicher Höhe sei der B C GmbH jeweils ein Verlust zugerechnet worden.

Das negative Kapitalkonto ermittle sich wie folgt: 14

**Veranlagungszeitraum 2012** 15

Der erzielte laufende Jahresfehlbetrag in Höhe von 146.352,53 € sei aufzuteilen auf die Zeiträume vor und nach der Betriebsaufgabe: 16

--- 1.1.2012 bis 31.8.2012 ./. 135.257,53 € 17

--- 1.9.2012 bis 31.12.2012 ./. 11.095,00 € 18

Anschließend ergebe sich, so der Prüfer, folgende Gewinnverteilung: 19

Bis 31.8.2012 Klägerin 20  
B C GmbH

Steuerbilanzgewinn ./. 135.257,53 21

Darlehenszins vorab ./. 1.705,61 1.663,25 22  
42,36

Haftungsvergütung ./. 833,33 23  
833,33

Rest ./. 137.796,47 ./. 137.796,47 24  
875,69

**./. 136.133,22** 25

**875,69**

Ab 1.9.2012 26

Steuerbilanzgewinn ./. 11.095,00 27

Darlehenszins vorab ./. 852,80 831,62 28  
21,18

Haftungsvergütung ./. 416,67 29  
416,67

Rest ./. 12.364,47 ./. 12.364,47 30

**./. 11.532,85** 31

**437,85**

Das Kapitalkonto der Kommanditistin, der Klägerin, ermittle sich auf den 31.8.2012 wie folgt: 32

Kapitalkonto 1.1.2012 ./. 134.931,74 € 33

34

|   |  |    |
|---|--|----|
| Gewinnanteil bis 31.8.2012  | ./. 136.133,22 €   |    |
| Kapitalkonto 31.8.2012  | ./. 271.064,96 €   | 35 |
| In dem Zeitraum vom 1.9.2012 bis 31.12.2012 sei es zu einer weiteren Erhöhung des negativen Kapitalkontos um 11.532,85 € gekommen.  |  | 36 |
| In den Jahren 2013 und 2014 seien folgende nachträglichen Betriebsausgaben angefallen:  |  | 37 |
| 2013  | ./. 17.701,03 €  | 38 |
| 2014  | ./. 9.647,01 €   | 39 |
| Unter dem 9.10.2018 erließ das FA --gerichtet an die D E GmbH & Co. KG-- hiervon ausgehend Änderungsbescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG 2009. Für das Jahr 2012 wurden für die Komplementärin anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ./. 281.284,27 € festgestellt und für die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 134.931,74 € (laufende Einkünfte ./. 136.133,22 €; Veräußerungsgewinn 271.064,96 €) und ein verrechenbarer Verlust i.S. des § 15a EStG i.H.v. 0 €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgenannten Feststellungsbescheide für 2012 bis 2014 Bezug genommen. |  | 40 |
| Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 19.9.2019 gegenüber der D E GmbH & Co. KG als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, in 2012 sei der Betrieb aufgegeben worden; daher sei das negative Kapitalkonto aufzulösen gewesen. Die Forderung im Sonderbetriebsvermögen sei nicht gewinnmindernd zu berichtigen.  |  | 41 |
| Die Schank- und Speisewirtschaft sei zum 31.8.2012 abgemeldet worden. Mit Schreiben vom 6.9.2012 habe Herr B die Einstellung zum 31.8.2012 bestätigt. Darüber hinaus habe er mitgeteilt, dass die Eigentümergesellschaft den D ab dem 1.9.2012 neu verpachtet habe an die K J O GmbH. Eine Wiederaufnahme komme von daher nicht in Betracht. Die letzte Erlösbuchung sei am 12.8.2012 erfolgt; seitdem sei die D E GmbH & Co. KG nicht mehr aktiv gewesen. Im Übrigen habe auch kein nennenswertes Anlagevermögen mehr existiert, mit dem ein Gastronomie-Betrieb ohne weiteres hätte fortgeführt werden können.  |  | 42 |
| Zutreffend habe das FA das negative Kapitalkonto zum 1.8.2012 aufgelöst. Dieser Gewinn gelte als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG 2009. Der durch den Wegfall des negativen Kapitalkontos realisierte Veräußerungsgewinn sei im vorliegenden Fall durch den verrechenbaren Verlust kompensiert worden (§ 15a Abs. 2 Satz 1 EStG 2009). Im Ergebnis werde hierdurch eine Überbesteuerung des Kommanditisten vermieden, denn da dieser die nur buchmäßigen Verluste nach § 15a Abs. 1 EStG 2009 nicht geltend machen können, sei es wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, wenn er den ebenfalls nur buchmäßigen Gewinn aus der Auflösung des Kapitalkontos würde tragen müssen.   |  | 43 |
| Bei dem Gesellschafterdarlehenskonto handele es sich sowohl nach dem Gesellschaftsvertrag als auch in der tatsächlichen Behandlung um ein Fremdkapitalkonto mit den daraus resultierenden Folgen:   |  | 44 |
| ---   | keine Einbeziehung in die Ermittlung des Kapitalkontos i.S. des § 15a EStG 2009; | 45 |
|   |  | 46 |

--- Erfassung einer Forderung in der Sonderbilanz des Gesellschafters in gleicher Höhe;

--- keine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Gesellschafters; insoweit gelte die korrespondierende Bilanzierung. 47

Bei Forderungen/Verbindlichkeiten zwischen Gesamthands- und Sonderbilanz sei das Korrespondenzprinzip zu beachten. Der gegenläufige Ansatz von Forderungen und Verbindlichkeiten im Sonder- und Gesamthandsbereich müsse betragsmäßig übereinstimmen. Bei einer Gesamtbetrachtung höben sich Darlehensverpflichtung und Darlehensforderung auf. Eine Teilwertabschreibung scheidet wegen der Korrespondenz zwischen Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz aus. Im vorliegenden Fall sei die Komplementär-GmbH zum 31.12.2014 aus der D E GmbH & Co. KG ausgeschieden. Im Zuge der Anwachsung auf die einzig verbliebene Gesellschafterin, die Klägerin, gehe das Gesellschaftsvermögen der Klägerin auf diese über. Grundsätzlich wäre die Forderung aus dem Sonderbetriebsvermögen in der eigenen Bilanz der Klägerin auszuweisen. Da durch die Anwachsung auch die entsprechende Verbindlichkeit aus der Gesamthand der Klägerin anwachsen, vereinigen sich Forderung und Verbindlichkeit in diesem Zeitpunkt. Eine Wertberichtigung komme von daher nicht in Betracht. 48

Mit der daraufhin erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, eine Betriebsaufgabe sei bis zur Anwachsung des Vermögens der D E GmbH & Co. KG auf die Klägerin nicht erfolgt. Bis zur Anwachsung seien für diese Jahresabschlüsse und Steuererklärungen erstellt worden. Von einer Betriebsaufgabe sei auch sie selbst nicht ausgegangen. Es liege auch keine konkludente Betriebsaufgabeerklärung vor. In dem am 10.9.2012 beim FA eingereichten Fragebogen habe sie den gesamten Passus zur Betriebsaufgabe, Liquidation und Betriebsverpachtung gestrichen und damit allein gemeint, dass keiner der drei Fälle zutreffe. 49

Die Klägerin behauptet, im August 2012 habe die Planung bestanden, ein Catering und Eventmanagement zu betreiben, zumal sie bereits zuvor im Cateringservice tätig gewesen sei. Beabsichtigt gewesen sei auch eine Zusammenarbeit mit Herrn K sen. im Bereich der Eventveranstaltungen. Außerdem hätten (so jedenfalls der ursprüngliche Vortrag der Klägerin vor der mündlichen Verhandlung) Absprachen mit der J K GmbH (Gesellschaft des Herrn K jun.) bestanden, ggf. für Eventveranstaltungen die Räumlichkeiten in F nutzen zu dürfen. Ohnehin habe der Miet- oder Pachtvertrag mit der J K GmbH nur ein Jahr bestanden und die Räumlichkeiten hätten danach zeitweise leer gestanden. Eine entsprechende Gewerbeanmeldung für einen Cateringservice und die Durchführung von Eventveranstaltungen bei der Stadt H sei im März 2014 erfolgt. Dass es tatsächlich nicht zur Aufnahme der Tätigkeit gekommen sei, habe sich erst im Verlauf des Jahres 2014 durch die Möglichkeit der Vermietung der Räumlichkeiten in F an einen Chinesen zwecks Eröffnung eines chinesischen Restaurants ergeben. Zumindest vor dieser Vermietung habe somit noch die Möglichkeit bestanden, die bis zum 31.8.2012 angefallenen Verluste noch auszugleichen. 50

Die Klägerin meint, mangels Erklärung der Betriebsaufgabe und aufgrund der fortbestehenden Absicht und Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, sei das Schicksal des negativen Kapitalkontos erst im Zusammenhang mit der Anwachsung des Vermögens der D E GmbH & Co. KG auf die Klägerin zu beurteilen. Jedenfalls gehe das FA aufgrund der Rechtsnachfolgezusätze in den während des Klageverfahrens ergangenen Änderungsbescheiden vom 21.10.2021 selbst davon aus, dass es nicht zu einer Betriebsaufgabe gekommen sei. Aufgrund dessen sei entsprechend den Grundsätzen des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Urteil vom 11.5.1996 IV R 44/93 der Verlust auf den übernehmenden Gesellschafter übergegangen. Folglich sei der verrechenbare Verlust in 51

Höhe von 309.945,85 € auf die Klägerin übertragen worden.

|   |    |
|---|----|
| Selbst wenn das Gericht aber von einer Betriebsaufgabe ausgehen sollte, seien die zutreffenden steuerrechtlichen Schlussfolgerungen bislang nicht gezogen worden. Dann sei unzutreffend keine Aufgabebilanz auf den 31.8.2012 aufgestellt worden. Ein Aufgabegewinn hätte bei dieser Auffassung im Hinblick auf die nicht werthaltige Darlehensforderung der Klägerin in Höhe von 204.972,40 € (Stand 31.12.2012) nicht entstehen können, weil diese Darlehensforderung auf den niedrigeren Teilwert hätte abgeschrieben werden müssen. Dem stehe entgegen der Auffassung des FA das Korrespondenzprinzip nicht entgegen. Das Korrespondenzprinzip gelte nur für die Dauer des Bestehens der Personengesellschaft. Aus steuerlicher Sicht handele es sich bei der Forderung im Sonderbetriebsvermögen um Eigenkapital der D E GmbH & Co. KG, für das eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft nicht in Betracht komme. Das Imparitätsprinzip gelte während des Bestehens der Personengesellschaft nicht. Der Verlust der Forderung im Sonderbetriebsvermögen sei in dem Moment zu berücksichtigen, in dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgebe oder veräußere. Im Ergebnis müsse man daher, wenn der Betrieb am 31.8.2012 aufgegeben worden sei, die Forderung in Höhe von 204.972,40 € gewinnmindernd auflösen. Dieser Verlust unterliege nicht den Beschränkungen des § 15a EStG 2009. | 52 |
| Dass der Verlust bei Unterstellung einer Betriebsaufgabe am 31.8.2012 berücksichtigt werden müsse, ergebe sich aus den Ausführungen des BFH-Urteils vom 5.6.2003 IV R 36/02.  | 53 |
| Das FA hat unter dem 20.10.2021 die Bescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG 2009 erneut an die „A B GmbH & Co. KG als Gesamtrechtsnachfolgerin für die gesellschaftsrechtlich beendete D E GmbH & Co. KG, vormals P-straße ..., H“ bekannt gegeben.  | 54 |
| Die Klägerin beantragt nunmehr,   | 55 |
| die Änderungsbescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG 2009 vom 9.10.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.9.2019 und vom 20.10.2021 aufzuheben und die Besteuerungsgrundlagen wie in den ursprünglichen Bescheiden festzusetzen bzw. festzustellen,   | 56 |
| hilfsweise, die Bescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG 2009 vom 20.10.2021 dahingehend zu ändern, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 204.972,40 € (2012), 106,14 € (2013) und 1.803,11 € (2014) gemindert werden,  | 57 |
| weiter hilfsweise, dass die vorgenannten Minderungsbeträge hilfsweise in den jeweiligen Folgejahren (soweit sie unsere Streitjahre sind) berücksichtigt werden,   | 58 |
| hilfsweise, die Revision zuzulassen.  | 59 |
| Das FA beantragt,   | 60 |
| die Klage abzuweisen.   | 61 |

|  |    |
|--|----|
| In der mündlichen Verhandlung hat das Gericht die zum 31.12.2014 ausgeschiedene Komplementärin beige­laden. Die im Termin vertretene Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.   | 62 |
| Das FA trägt vor, die Streichung der Tz. 5 des Fragebogens diene gerade die Klarstellung, ob die Steuerpflichtige trotz Einstellung der originären gewerblichen Tätigkeit den steuerlichen Betrieb als solchen fortführen wolle. Unter Verweis auf R 16 Abs. 5 der Einkommensteuerrichtlinien werde gerade gefragt, ob sie --entgegen dem Regelfall bei einer solchen Gewerbeabmeldung-- eine Betriebsaufgabe gleichwohl nicht erklärt werde. Gerade diese Option habe der Klägerin der Geschäftsführerin gestrichen. Das spreche, meint das FA, für eine endgültige Einstellung der gewerblichen Tätigkeit.   | 63 |
| Es möge aber dahinstehen, ob es sich um eine Betriebsaufgabe handele. Denn sobald feststehe, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht komme, falle das negative Kapitalkonto weg. Das sei hier der Fall.   | 64 |
| Zurückzuweisen sei auch der Hilfsantrag der Klägerin, bereits 2012 einen mutmaßlichen Verlust aus Abwertung ihrer Darlehensforderung gegen die D E GmbH & Co KG zu berücksichtigen. Aus der Behandlung als Eigenkapital folge, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft nicht in Betracht komme. Das könne grundsätzlich erst bei Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft erfolgen. Verluste aus dem Wertloswerden einer gegenüber der KG bestehenden Ausgleichsforderung eines Kommanditisten könnten deshalb nicht schon bereits dann geltend gemacht werden, wenn das negative Kapitalkonto aufgelöst werde, weil wegen der Einstellung der werbenden Tätigkeit weitere Gewinne, mit denen das negative Kapitalkonto ausgeglichen werden könne, nicht mehr zu erwarten seien. Allein die Einstellung der werbenden Tätigkeit beende nicht die Stellung als Mitunternehmer. Der Ausfall der Forderung komme daher erst im Zeitpunkt der Anwachsung 2014 zum Tragen; dieser Wertabgang werde dann aber uno actu durch den Wegfall der Darlehensverbindlichkeit kompensiert, die per Anwachsung ebenfalls auf die Klägerin übergegangen sei. | 65 |
| Der Senat hat in dem Verfahren am 20.7.2022 mündlich verhandelt. In der mündlichen Verhandlung hat er Beweis erhoben durch Vernehmung des Zeugen K sen. Wegen des Inhalts seiner Aussage und der weiteren Einzelheiten der mündlichen Verhandlung wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.  | 66 |
| Entscheidungsgründe  | 67 |
| Die Klage der Klägerin ist zulässig, aber unbegründet.   | 68 |
| I. Der Senat legt die Klage als durch die Klägerin und nicht durch die vollbeendete D E GmbH & Co. KG erhoben aus. Die namens einer voll beendeten KG erhobene Klage ist gegen den Wortlaut als Klage des oder der ehemalige(n) Gesellschafter(s) der KG auszulegen, wenn die fehlerhafte Klägerbezeichnung durch eine fehlerhafte Rubrumsbezeichnung in der Einspruchsentscheidung veranlasst worden ist (BFH-Urteil vom 23.4.2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650). So liegt der Fall hier, denn sowohl die ursprünglich angefochtenen Feststellungsbescheide als auch die Einspruchsentscheidung des FA waren an die vollbeendete D E GmbH & Co. KG gerichtet.  | 69 |
| II. Klagegegenstände dieses Klageverfahrens sind die Änderungsbescheide vom 21.10.2021, die gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden sind.  | 70 |

1. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens (§ 68 Satz 1 FGO). So liegt der Fall hier. Das FA hat die ursprünglich an die D GmbH & Co. KG adressierten Bescheide vom 9.10.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.9.2019 neu unter dem 21.10.2021 gegenüber der Klägerin bekannt gegeben.

2. Dem Umstand, dass die Änderungsbescheide vom 21.10.2021 Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens geworden sind, kann insbesondere nicht entgegen gehalten werden, es fehle für § 68 Satz 1 FGO an der Identität des Regelungsbereiches in den ursprünglichen und den ersetzenden Bescheiden. Diese setzt nämlich insbesondere voraus, dass sich die Bescheide an dieselben Beteiligten richten und denselben Regelungsgegenstand betreffen (BFH-Beschluss vom 25.2.1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117; BFH-Urteil vom 9.2.2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764; Paetsch in Gosch, § 68 FGO Rz. 26). Das ist hier der Fall. Hinsichtlich der Regelungsgegenstände ist dies offensichtlich; Gleiches gilt aber auch für die Beteiligten. Zwar waren die ersten Bescheide an die D GmbH & Co. KG gerichtet, während die Änderungsbescheide an die Klägerin adressiert sind. Dies führt aber nicht dazu, dass durch die Änderungsbescheide die Beteiligten ausgewechselt worden wären. Im Unterschied zu einem Gewerbesteuermessbescheid oder zu einem Umsatzsteuerbescheid, gegen die der Gesellschaft eigene Einspruchs- und Klagerechte zustehen, die auf ihren Rechtsnachfolger übergehen können, richten sich die Feststellungsbescheide nach ihrem Inhalt und ihren Wirkungen gegen die einzelnen Gesellschafter (Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 4.11.2010 – 3 K 65/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 774). Dementsprechend hat das FA durch die neue Adressierung in den während des Klageverfahrens erlassenen Änderungsbescheiden die Feststellungsbeteiligten nicht geändert. Vorher und nachher waren die Klägerin und die ausgeschiedene Komplementärin (die Beigeladene) von den Feststellungen der Bescheide betroffen.

72

3. Schließlich kann der Klägerin nicht in ihrer Auffassung gefolgt werden, die Feststellungen vom 21.10.2021 seien unwirksam und deshalb nicht Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens geworden. Der Bescheid ist an die Prozessbevollmächtigte als „Empfangsbevollmächtigter für A B GmbH & Co. KG, Q-Straße ..., H“ und damit zutreffend an Letztere als Inhaltsadressatin gerichtet. Dass in einem nachfolgenden Satz die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der vollbeendeten D E GmbH & Co. KG bezeichnet wird, mag im Hinblick auf die Feststellungsbescheide eine unrichtige Erläuterung sein, weil es hier keine Gesamtrechtsnachfolge gibt (vgl. Urteil des Finanzgerichts Hamburg in EFG 2011, 774), ändert aber nichts an dem Umstand, dass die beiden Inhaltsadressatinnen der Feststellungsbescheide zutreffend bezeichnet worden sind (die Klägerin und die Beigeladene) und der Bescheid auch an eine der beiden Inhaltsadressatinnen (nämlich an die Klägerin, vertreten durch ihren Prozessbevollmächtigten) als Empfangsadressatin übermittelt worden ist.

73

III. Die so ausgelegte Klage ist zulässig.

74

1. Insbesondere ist die Klägerin gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt. Lediglich für die Zeit des Bestehens der Mitunternehmerschaft, hinsichtlich der die Höhe des Gewinns und seiner Verteilung auf die Gesellschafter festzustellen ist (hier der D E GmbH & Co KG), wird dieses Recht nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO durch die Gesellschaft wahrgenommen, die durch ihren zur Vertretung berufenen Gesellschafter handelt (BFH-Urteil vom 4.5.1972 IV 251/64, BFHE 105, 449, BStBl II 1972, 672). Die Gesellschaft wird für die Gesellschafter in gesetzlicher Prozessstandschaft tätig (BFH-Beschluss vom 31.1.1992 VIII B

75

33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559; BFH-Urteil vom 5.12.1995 VIII R 67/94, BFH/NV 1996, 485). Mit der Vollbeendigung der Gesellschaft --hier durch die Anwachsung zum 31.12.2014-- endet diese Rolle indes; die Befugnis zur Prozessstandschaft geht nicht auf die zivilrechtlichen Rechtsnachfolger über (vgl. BFH-Urteil vom 17.4.2019 IV R 12/16, BStBl II 2019, 745, Rz. 27 f.). Diese können selbst klagen.

2. Ebenso fehlt es nicht an der erfolglosen Durchführung eines Vorverfahrens nach § 44 Abs. 1 FGO. Zwar mag bei formaler Betrachtung am 5.11.2018 Einspruch durch die D E GmbH & Co. KG erhoben worden sein. Entsprechend den unter I. dargelegten Grundsätzen war dies aber durch die fehlerhafte Bezeichnung der Feststellungsbescheide veranlasst, so dass auch die Einsprüche --entgegen dem Wortlaut-- als solche der Klägerin auszulegen sind. Selbst wenn das FA daraufhin den Einspruch daraufhin erneut gegenüber der vollbeendeten D E GmbH & Co. KG zurückgewiesen haben sollte, ist die Klage der Klägerin zum jetzigen Zeitpunkt in die Zulässigkeit hineingewachsen (vgl. § 46 Abs. 1 FGO). 76

IV. Einer Entscheidung im vorliegenden Verfahren steht auch nicht entgegen, dass das FA die angefochtenen Feststellungsbescheide nicht an die Beigeladene übersandt hat. Denn die Beigeladene hat diese Bescheide unstreitig tatsächlich ebenfalls erhalten und sich auch nicht auf eine noch nicht erfolgte Bekanntgabe dieser Bescheide berufen. 77

V. Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Feststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zu Recht hat das FA das negative Kapitalkonto zum 31.8.2012 aufgelöst. Zutreffend ist das FA ferner davon ausgegangen, dass die Forderung der Klägerin gegen die D E GmbH & Co. KG bis zum Zeitpunkt der Anwachsung nicht teilwertberichtigt werden durfte und aufgrund der Anwachsung durch Konfusion unmittelbar ohne Gewinnauswirkungen erloschen ist. 78

1. Das negative Kapitalkonto der Klägerin war aufgrund der Einstellung des Gastronomiebetriebs zum 31.8.2012 aufzulösen. 79

a) Das Kapitalkonto fällt --mit der Konsequenz des Eintritts der daran geknüpften Folgen-- zu dem Zeitpunkt weg, zu dem feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt (BFH-Beschluss vom 10.11.1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164; BFH-Urteil vom 11.8.1994 IV R 124/92, BFHE 176, 15, BStBl II 1995, 253), spätestens im Moment der Betriebsveräußerung oder -aufgabe. Ob und in welcher Höhe ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos nicht mehr in Betracht kommt, muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen, etwa aufgrund einer Betriebseinstellung bei fehlenden stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen oder Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (BFH-Urteil in BFHE 176, 15, BStBl. II 1995, 253). Maßgeblich sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag (BFH-Urteil vom 9.2.1993 VIII R 29/91, BFHE 171, 419, BStBl II 1993, 747) unter Berücksichtigung werterhellender Umstände bis zur Aufstellung der Bilanz (BFH-Urteil vom 26.9.1996 IV R 105/94, BFHE 182, 33, BStBl. II 1997, 277). Die Feststellungslast trägt das FA (Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.5.1988 VI 5449/84 F, EFG 1988, 635, rkr.; Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG Rz. 140). 80

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das negative Kapitalkonto im Streitjahr 2012 weggefallen. Der Betrieb der Gastronomie ist zur Überzeugung des Senats aufgegeben worden. 81

aa) Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, die bisher in diesem Betrieb entfaltete Tätigkeit endgültig eingestellt 82

wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (BFH-Urteile vom 21.8.1996 X R 78/93, BFH/NV 1997, 226; vom 26.4.2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798; vom 2.9.2008 X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634).

bb) Entscheidend für den Senat, im vorliegenden Fall eine Betriebsaufgabe anzunehmen, ist, 83  
dass die D E GmbH & Co. KG den Betrieb des Restaurants D vollständig im August 2012 eingestellt hat. Dies hat sie sowohl gegenüber der Stadt als auch dem FA erklärt. Die letzte Erlösbuchung im D erfolgte am 12.8.2012; danach beschäftigte die D E GmbH & Co. KG bis zur Vollbeendigung kein Personal mehr, mit der sie das Lokal oder irgendeine andere Betätigung hätte betreiben können. Auch weitere wesentliche Betriebsgrundlagen waren nicht vorhanden. Insoweit wird auf die Bilanz und das Anlagenverzeichnis zum 31.12.2012 Bezug genommen. Anschließend vermietete die Eigentümerin, die B G GmbH & Co. KG, das Lokal an die J K GmbH, wobei dahinstehen mag, ob dies bereits ab dem 1.9.2012 oder erst ab November/Dezember 2012 der Fall war und das Restaurant zunächst für einige Zeit leer stand. Jedenfalls stand der D E GmbH & Co. KG die Lokalität nicht mehr für ihren Restaurantbetrieb zur Verfügung.

Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem klägerischen Vortrag, es sei von Anfang an nicht nur 84  
der D betrieben worden; es sei auch immer bereits der Cateringservice unterhalten und Events in H und F betreut worden. Der Umsatz dieser Sparte habe etwa 10-15 % vom Gesamtumsatz ausgemacht. Ungeachtet des Umstandes, dass schon dieser Vortrag -- vielleicht abgesehen von der Teilnahme an der ... *Kirmes [Änderung/Er-gänzung zwecks Neutralisierung]* 2011 in H-- im Unklaren bleibt, haben nach den festgestellten Umständen jedenfalls mit der Einstellung der gewerblichen Betätigung zum 31.8.2012 auch diese Tätigkeiten der Klägerin ein Ende gefunden. Erlösbuchungen gab es bis zur Anwachsung zum 31.12.2014 jedenfalls keine mehr, so dass der Senat davon ausgeht, dass die gewerbliche Betätigung, auch mangels Personal, in Gänze eingestellt worden sein muss.

cc) Der Senat geht anhand seiner Feststellungen davon aus, dass bereits zum Zeitpunkt der 85  
Einstellung des Gastronomiebetriebs zum 31.8.2012 und unverändert am Bilanzstichtag 31.12.2012 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststand, dass die Verluste nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen ausgeglichen werden konnten.

aaa) Hinsichtlich der Gastronomie im D galt dies schon deshalb, weil sie zunächst an die J K 86  
GmbH vermietet war. Die Klägerin hat auch nichts dafür vorgetragen, dass bereits zum Bilanzstichtag 31.12.2012 ersichtlich gewesen wäre, dass dieser Miet- oder Pachtvertrag bereits nach einem Jahr enden würde. Das nahm der D E GmbH & Co. KG die Möglichkeit, ihre bisherige Tätigkeit wieder aufnehmen zu können, zumal sie selbst noch nicht einmal die Eigentümerin der Immobilie war. Sowohl in der mündlichen Verhandlung wie in dem vorangegangenen Erörterungstermin hat Herr B auch gar nicht erklärt, den Restaurantbetrieb wieder aufnehmen zu wollen. Vielmehr hat er in der mündlichen Verhandlung erläutert, es habe sich um ein Restaurant mit 400 Plätzen, Saalbetrieb und Terrassen gehandelt, bei dem sich nach Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2011 herausgestellt habe, dass monatlich so hohe Kosten angefallen seien, dass er zum Ausgleich der Verluste große Summen in die D E GmbH & Co. KG habe stecken müssen. Im Ergebnis sei dies der ausschlaggebende Grund gewesen, den Restaurantbetrieb aufzugeben.

bbb) Soweit Herr B in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, er habe überlegt, den bereits zuvor während des Gaststättenbetriebs angebotenen Cateringservice mit Hilfe von Aushilfskräften und Personaldienstleistern fortzuführen bzw, durchzuführen, bestehen dafür keine konkreten Anhaltspunkte. Insbesondere ist nicht plausibel dargelegt worden, aus welchen Gründen die D E GmbH & Co KG dann nach den unstreitigen Feststellungen des Prüfers nach dem 31.8.2012 bis zum 31.12.2014 keine Umsätze und damit auch keine Umsätze mittels des Cateringservice mehr erzielt hat, und zwar selbst nicht in dem Zeitraum, in dem die Räumlichkeiten vor der erneuten Vermietung an den Chinesen leer gestanden haben. Neben dem fehlenden Personal fehlte der D E GmbH & Co. KG seit der Aufgabe des Gastronomiebetriebs auch das notwendige Betriebsvermögen, um Speisen für den Cateringservice vorzubereiten. 87

ccc) Soweit Herr B in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, es sei angedacht gewesen, zusammen mit Herrn K sen. Eventveranstaltungen durchzuführen, und mit Herrn K jun. sei abgesprochen gewesen, dass die Immobilie des Ds bei Bedarf für Eventveranstaltungen genutzt werden dürfte, hat der Senat bereits nicht feststellen können, dass auch nur die theoretische Möglichkeit in Betracht gezogen wurde, innerhalb der D E GmbH & Co. KG einer neuen gewerblichen Betätigung nachzugehen. Herr K sen. hat in seiner Zeugenvernehmung allein bekundet, dass die grundsätzliche Absicht bestanden habe, etwas zusammen mit Herrn B zu machen. Die Gespräche seien aber stets stark an der Oberfläche geblieben. Ihm sei nicht einmal erinnerlich, dass überhaupt darüber gesprochen worden sei, dass die Veranstaltungen konkret mit der D E GmbH & Co. KG (und nicht etwa mit Herrn B persönlich oder mit einer anderen Gesellschaft) durchgeführt werden sollten. Auch anhand der fehlenden personellen Ressourcen und des kaum vorhandenen Betriebsvermögens lag es fern, dass gerade mit der D E GmbH & Co. KG eine neue gewerbliche Betätigung und erst recht eine Kooperation mit einem anderen Unternehmer in Angriff genommen werden sollte. In Übereinstimmung hiermit hat Herr K sen. in seiner Vernehmung ausgesagt, er sei an einem Mitwirken Herrn R insbesondere deshalb interessiert gewesen, weil dieser die Bierstände habe bestücken können und bei der Personalplanung habe mitwirken können. An einem Catering habe er kein Interesse gehabt. Damit standen nur Tätigkeiten im Raum, die vollkommen unterschiedlich zu dem laufenden Betrieb eines Restaurants nebst Cateringservice sind, wie er von der D E GmbH & Co. KG betrieben worden war (Restaurant) bzw. nach den Angaben der Klägerin auch betrieben worden sein soll (Catering). Insbesondere das Bestücken der Bierwagen fällt eher in den Geschäftsbereich des Getränkehandels, den Herr R betreibt. 88

ddd) Ebensowenig ist ersichtlich, dass die D E GmbH & Co KG aufgrund von Absprachen mit Herrn K jun. in der Lage gewesen wäre, die von der J K GmbH angemieteten Räumlichkeiten zu nutzen. Denn Herr R hat in der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass er in Bezug auf einzelne durchgeführte Events sowohl vor August 2012 wie nach August 2012 nicht mit Herrn K jun., sondern mit Herrn K sen. gesprochen habe. Soweit das Objekt für vereinzelte Events tageweise vermietet worden sei, seien die Umsätze nicht der D E GmbH & Co KG zuzurechnen gewesen. 89

2. Zu Unrecht geht die Klägerin davon aus, dass wegen der Betriebsaufgabe zum 31.8.2012 die im Sonderbetriebsvermögen befindliche Darlehensforderung gegenüber der D E GmbH & Co. KG auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden darf (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2009). 90

a) Ist der Teilwert eines Wirtschaftsguts auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2009 dieser 91

angesetzt werden.

- b) Diese Möglichkeit wird indes während des Bestehens einer Gesellschaft durch den Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung eingeschränkt (statt aller Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl. 2022, § 15 Rz. 544). Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehören zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird (BFH-Urteile vom 5.6.2003 IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, und vom 16.3.2017 IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943). Auch wenn feststeht, dass ein solcher Ersatzanspruch wertlos ist, weil er von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht (BFH-Urteile in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, und in BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943). Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen --ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen-- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (BFH-Urteil in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, und in BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943). 92
- c) Hiervon ausgehend konnte der Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen erst mit der Vollbeendigung der Gesellschaft zum 31.12.2014 eintreten; in diesem Zeitpunkt trat durch die Anwachsung auf die Klägerin aber unmittelbar Konfusion (Vereinigung von Forderung und Verbindlichkeit in einer Person) ein, die zum Erlöschen von Forderung und Verbindlichkeit führt, so dass sich insoweit keine Gewinnauswirkungen mehr ergeben konnten. 93
- d) Soweit die Klägerin meint, die Grundsätze der korrespondierenden Behandlung seien bereits mit der Betriebsaufgabe zum 31.8.2012 nicht mehr anwendbar, so dass bereits zu diesem Zeitpunkt wieder teilwertberichtigt werden könnte, vermag der Senat dem für den hier vorliegenden Fall nicht zu folgen. Zwar sieht er, dass auch in der Literatur für den Fall einer Betriebsaufgabe eine Rückausnahme von diesem Grundsatz in Betracht gezogen wird (so pauschal Schmidt/Wacker, a.a.O.). Dies kann jedoch in dem Fall nicht gelten, in dem der laufende Betrieb einer gewerblich geprägten Gesellschaft aufgegeben wird. 94
- aa) Als Gewerbebetrieb gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2009 nämlich in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2009 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. So liegt der Fall hier. Komplementärin und allein zur Geschäftsführung berufen war im vorliegenden Fall bis zu deren Ausscheiden zum 31.12.2014 die B C GmbH. 95
- bb) In diesem Fall bestand daher --ungeachtet einer fehlenden konkreten betrieblichen Betätigung-- das Sonderbetriebsvermögen bis zur Vollbeendigung der D E GmbH & Co. KG fort. 96
- VI. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 3, § 139 Abs. 4 FGO. 97
- VII. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 98
- ... .. 99

