

Urteil vom 20. November 2014, IV R 47/11

Gesonderte und einheitliche Feststellung der Hinzurechnungsbeträge nach § 15a Abs. 3 EStG - Auslegung des Klageantrags - Kein Übergang der Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG auf neue Einkunftsquelle - Klagebefugnis nach § 48 Abs 1 Nr. 5 FGO

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 3 S 3, EStG § 16, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 351 Abs 2, FGO § 42, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 60 Abs 3, FGO § 65 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, BGB § 133, HGB § 167 Abs 3, EStG § 52 Abs 33 S 3, EStG § 15a Abs 4, EStG § 52 Abs 33 S 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. August 2011, Az: 6 K 6261/08

Leitsätze

Die Frage, ob eine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG vorzunehmen ist, ist im Rahmen des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu klären .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23. August 2011 6 K 6261/08 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1998 vom 10. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2008 wird dahin geändert, dass nach § 15a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes hinzuzurechnende Beträge nicht festgestellt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die Beigeladenen tragen ihre außergerichtlichen Kosten selbst.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) --drei Geschwister-- waren ursprünglich gemeinsam mit ihrer Mutter (M) Gesellschafter der P-GmbH und hielten jeweils einen Anteil am Stammkapital in Höhe von 500.000 DM. Im Jahr 1997 beteiligten sie sich zudem mit einer Einlage in Höhe von je 8.300.000 DM atypisch still an der P-GmbH.
- 2 Mit Umwandlungsbeschluss vom ... November 1997 wurde die P-GmbH gemäß §§ 190 ff. i.V.m. §§ 226 ff. des Umwandlungsgesetzes in der im Jahr 1997 gültigen Fassung mit Wirkung zum 1. Juli 1997 in die P GmbH & Co. KG (Beigeladene zu 1., im Folgenden: P-KG) umgewandelt, an der M und die Kläger als Kommanditisten mit einer Kommanditeinlage in Höhe von je 10.000.000 DM beteiligt waren. Die Kommanditeinlagen wurden zunächst in Höhe von 8.800.000 DM durch Umwandlung der Stammeinlagen bei der P-GmbH und der als stille Gesellschafter erbrachten Einlagen geleistet. Aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 5. Dezember 1997 wurden am 9. Dezember 1997 Beträge in Höhe von je 8.300.000 DM wieder entnommen.
- 3 Am ... November 1998 gründeten die Kläger als Kommanditisten und die F-GmbH als Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung die F GmbH & Co. KG (die Beigeladene zu 2., im Folgenden: F-KG). Als Kommanditeinlage leisteten die Kläger je eine Bareinlage in Höhe von 100.000 DM. Die entsprechende Eintragung ins Handelsregister erfolgte am ... Dezember 1998. In der Folgezeit vereinbarten die Gesellschafter die Erhöhung der

Kommanditeinlagen. So wurde die Höhe der jeweiligen Kommanditeinlagen mit Gesellschafterbeschluss vom ... Dezember 1998 auf 200.000 DM und mit weiterem Gesellschafterbeschluss vom ... April 1999 auf 8.650.000 DM festgelegt. In das Handelsregister wurden diese Erhöhungen am ... März 1999 bzw. am ... September 1999 eingetragen.

- 4 Mit notarieller Urkunde vom ... Dezember 1998 schlossen die Gesellschafter der P-KG einen Auseinandersetzungsvertrag auf den Stichtag 30. November 1998. Danach schieden die Kläger aus der P-KG aus. Im Gegenzug erfolgte "im Rahmen einer erfolgsneutralen Realteilung zur Durchführung der vorweggenommenen Erbfolge" eine Ausgliederung diverser Immobilien mit zugehörigen Verbindlichkeiten auf die F-KG. Ausgleichszahlungen wurden nicht geleistet, da die Vertragsparteien davon ausgingen, dass die auf die F-KG übergehenden Vermögenswerte 75 v.H. des Gesamtvermögens der P-KG ausmachten und damit den Beteiligungsverhältnissen entsprächen. Zudem wurde vereinbart, dass die bei der P-KG "zum 30. November 1998 auf den Privatkonten ausgewiesenen Beträge" von den Gesellschaftern entnommen werden können, "soweit nicht die Entnahmen zu einer Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führen". Weiter wurde vereinbart, dass die Gesellschafter sich auf erste Anforderung gegenseitig von der Haftung für bisher gemeinschaftliche Gesellschaftsverbindlichkeiten freistellen.
- 5 Als alleinige Kommanditistin verblieb M in der P-KG, deren Kommanditkapital im Zuge der Auseinandersetzung auf 10.000.000 DM herabgesetzt wurde. Das Ausscheiden der Kläger sowie die Minderung des Kommanditkapitals wurden am ... Februar 1999 in das Handelsregister eingetragen.
- 6 In den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die P-KG für die Jahre 1997 und 1998 wurden ausgleichsfähige Verluste von insgesamt ... DM festgestellt. Auf die Kläger entfiel jeweils ein Verlust in Höhe von ... DM.
- 7 Im Rahmen ihrer Gewinnermittlung für 1998 (Streitjahr) bilanzierte die F-KG die übernommenen Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der in der "Realteilungsschlussbilanz" der P-KG zum 30. November 1998 ausgewiesenen Buchwerte und erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 13.106,81 DM.
- 8 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die F-KG für 1998 vom 23. Januar 2001 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf die Kläger entfallende gewerbliche Einkünfte in Höhe von jeweils 6.911,33 DM fest. Feststellungen nach § 15a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) erfolgten nicht.
- 9 Über das Vermögen der P-KG und der F-KG wurde in 2005 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Insolvenzverfahren sind noch nicht abgeschlossen. Die Anträge über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Geschäftsführer der P-KG und der F-KG, der jeweiligen Komplementär-GmbHs, wurden mangels Masse abgelehnt. Diese befinden sich nun in Liquidation.
- 10 Im Anschluss an eine bei der F-KG u.a. für das Streitjahr durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die aufgrund der erweiterten Außenhaftung bei der P-KG nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG ausgleichsfähigen Verluste durch eine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG bei der F-KG im Streitjahr zu korrigieren seien, da sich das Haftkapital der Kläger im Zuge der Realteilung von jeweils 10.000.000 DM auf jeweils 200.000 DM gemindert habe. Dementsprechend erließ das FA unter dem 10. Mai 2007 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr für die F-KG und verband diesen mit der --erstmaligen-- Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG. Dabei berücksichtigte das FA --neben weiteren nicht streitgegenständlichen Änderungen-- für die Kläger eine Gewinnhinzurechnung wegen einer Haftungsminderung gemäß § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG in Höhe von jeweils ... DM und stellte verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG in Höhe von jeweils ... DM (Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 EStG in Höhe von ... DM ./ laufender Gewinn in Höhe von ... DM) fest. Diesen Bescheid gab das FA den Klägern einzeln bekannt.
- 11 Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Kläger blieben ohne Erfolg. Nach Verbindung der Verfahren und Beiladung der F-KG und der P-KG wies das Finanzgericht (FG) die Klagen aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 56 abgedruckten Gründen ab.
- 12 Hiergegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision und rügen die Verletzung materiellen Rechts. Das Urteil verstoße gegen § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG.

- 13** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angegriffene Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 10. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2008 dahin zu ändern, dass für die Kläger nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnende Beträge nicht festgestellt werden.
- 14** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG und des FA war für die Kläger im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus der F-KG im Streitjahr kein Gewinnhinzurechnungsbetrag nach § 15a Abs. 3 EStG festzustellen.
- 16** 1. Der Senat legt das Klagebegehren der Kläger dahin aus, dass diese sich nicht gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlusts wenden, sondern gegen die im Rahmen des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellende Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG.
- 17** 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 FGO). Der im finanzgerichtlichen Verfahren zu stellende Klageantrag (§ 65 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist eine prozessuale Willenserklärung, die der Auslegung zugänglich ist. In der Auslegung prozessualer Willenserklärungen, die im erstinstanzlichen Klageverfahren abgegeben worden sind, ist das Revisionsgericht frei; es ist insoweit nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 8. Oktober 2012 I B 76, 77/12, BFH/NV 2013, 219, m.w.N.).
- 18** Prozesserkklärungen sind wie sonstige Willenserklärungen auslegungsfähig. Ziel der Auslegung ist es, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dabei sind alle dem FG und dem FA bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 27. Juni 1996 IV R 61/95, BFH/NV 1997, 232, m.w.N.). Die Auslegung einer Prozessklärung 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. Oktober 2013 IX B 73/13, BFH/NV 2014, 178, m.w.N.). 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 29. April 2009 X R 35/08, BFH/NV 2009, 1777, m.w.N.).
- 19** b) Seinem Wortlaut nach richtete sich der von den Klägern im erstinstanzlichen Verfahren gestellte Klageantrag zwar allein gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 Sätze 1 und 5 EStG. Aus dem Inhalt der Klageschrift ergibt sich jedoch, dass die Kläger --wovon auch FA und FG ausgegangen sind-- die Aufhebung der Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG begehren. Diese ist allerdings Bestandteil der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und nicht Bestandteil der gesonderten Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG. Da zwischen den Beteiligten jedoch nicht streitig ist, dass die Kläger sich allein gegen die Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG wenden und der Senat im vorliegenden Verfahren erstmals entscheidet, dass es sich insoweit um eine mit den Einkünften aus der Mitunternehmerschaft im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlage i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO handelt, die daher im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen ist, erachtet es der Senat für unschädlich, dass die Kläger dem Wortlaut ihres Klageantrags nach mit ihrer Klage nicht den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, sondern den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts angegriffen haben, zumal im Streitfall beide Feststellungsbescheide nach § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden wurden.
- 20** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. der

§§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und der Feststellung des verrechenbaren Verlusts i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 61/07, BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942, m.w.N.).

- 21** bb) Dementsprechend sind die in den beiden Bescheiden zu treffenden Feststellungen voneinander abzugrenzen. Nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der verrechenbare Verlust gesondert festzustellen. Dies ist der nach Abs. 1 der Vorschrift nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträge. Die Einbeziehung der Hinzurechnungsbeträge nach Abs. 3 ist eine notwendige Folge aus § 15a Abs. 3 Satz 4 EStG, wonach die zuzurechnenden Beträge Gewinne mindern, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Kommanditbeteiligung zuzurechnen sind. Die Hinzurechnungsbeträge nach § 15a Abs. 3 EStG stellen demnach eine Berechnungsgrundlage für den verrechenbaren Verlust dar.
- 22** Gleichwohl sind sie gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen. Nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG gehört zwar nicht zu den Einkünften aus der Mitunternehmerschaft (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 2001 IV R 4/00, BFHE 196, 283, BStBl II 2002, 458, zu § 34c Abs. 4 Satz 4 EStG). Es handelt sich hierbei jedoch um eine mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlage. Als solche ist sie daher im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und nicht im Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlusts gesondert festzustellen. Insoweit ist der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO für die Feststellung des verrechenbaren Verlusts gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG.
- 23** 2. Die so ausgelegte Klage ist zulässig.
- 24** Insbesondere waren die Kläger gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO befugt, Klage zu erheben. Die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte betrifft --ebenso wie die Verlustverwertungsbeschränkung des § 15a Abs. 1 EStG im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 15a Abs. 4 Sätze 1 und 5 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 2006 IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687)-- eine Frage, die i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO die Kläger als Kommanditisten der F-KG persönlich angeht.
- 25** 3. Entgegen der Auffassung des FA und des FG waren für die Kläger im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der F-KG keine Gewinnhinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG festzustellen.
- 26** a) § 15a Abs. 3 EStG regelt eine Gewinnhinzurechnung bei einer Einlageminderung oder Haftungsminderung. Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. Wird der Haftungsbetrag i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen. Der danach zuzurechnende Betrag darf dabei den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung bzw. Haftungsminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist (§ 15a Abs. 3 Satz 3 letzter Halbsatz i.V.m. Satz 2 EStG).
- 27** b) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht im Streit, dass die Voraussetzungen einer Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG --bezogen auf die Beteiligung der Kläger an der F-KG-- nicht vorlagen, da bei der F-KG weder eine Einlage- noch eine Haftungsminderung stattgefunden hat. Streitig ist allein, ob für die Kläger --bezogen auf für sie bei der P-KG berücksichtigte ausgleichsfähige Verluste-- im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der F-KG Gewinnhinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG festzustellen waren. Das ist entgegen der Auffassung von FA und FG jedoch nicht der Fall.

- 28** aa) § 15a Abs. 3 EStG dient der Durchsetzung des in § 15a Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommenden Grundsatzes, dass ein Verlustausgleich nur möglich sein soll, soweit der Verlustanteil durch Eigenkapital gedeckt ist. Der Verlustausgleich wird auch dann als nicht gerechtfertigt angesehen, wenn das am Ende des Verlustjahres bestehende Eigenkapital der Gesellschaft alsbald wieder entzogen wird. Rechtstechnisch geschieht dies nicht durch eine rückwirkende Änderung der Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr der Verlustentstehung, sondern durch die Zurechnung eines Betrags in Höhe der Einlageminderung als fiktiver Gewinn. In gleicher Höhe wird der früher ausgleichsfähige Verlustanteil in einen verrechenbaren Verlustanteil "umgepolt" (§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG). Abs. 3 der Vorschrift hat demnach zum Ziel, das gleiche Ergebnis herbeizuführen, als wenn von vornherein eine geringere Einlage geleistet worden wäre und der Verlustanteil bereits im Entstehungsjahr nicht ausgleichsfähig, sondern lediglich verrechenbar gewesen wäre (BFH-Urteil vom 20. März 2003 IV R 42/00, BFHE 202, 438, BStBl II 2003, 798, m.w.N.).
- 29** bb) Die Vorschrift kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn Änderungen des Kapitalkontos bzw. des Haftungsbetrags i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG auf dem Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft beruhen. Die Rechtsfolgen ergeben sich für diesen Fall vielmehr grundsätzlich aus § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG.
- 30** (1) Scheidet ein Kommanditist, dessen Kapitalkonto auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus, so gilt nach § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG.
- 31** Die Korrektur der Berücksichtigung vormals ausgleichs- bzw. abzugsfähiger Verluste, die den Kommanditisten nach Ausscheiden aus der Gesellschaft nicht mehr belasten, hat danach durch Aufstockung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Gewinnfeststellung bei der Altgesellschaft zu erfolgen.
- 32** (2) Eine Übertragung der Korrekturmöglichkeit nach § 15a Abs. 3 EStG auf eine andere Kommanditbeteiligung des Mitunternehmers --und damit die Vermeidung der Rechtsfolgen des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG bei der Altgesellschaft-- ist nicht möglich.
- 33** (a) Sinn und Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. März 2007 IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130). Auszugehen ist dabei grundsätzlich von der Regelung des § 167 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs. Danach nimmt der Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage am Verlust teil.
- 34** Die Frage nach der wirtschaftlichen Belastung ist gesellschaftsbezogen zu beantworten. So sieht § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG eine Verrechnung der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähigen und abziehbaren Verluste nur mit Gewinnen aus der Gesellschaft vor, bei der auch die Verluste angefallen sind. Gewinne und Verluste müssen demnach aus derselben Einkunftsquelle stammen (vgl. Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 15a Rz 142). Endet die Beteiligung an der Einkunftsquelle, stellt § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG sicher, dass beim ausscheidenden Kommanditisten nur solche ausgleichsfähige oder abziehbare Verluste verbleiben, die er wirtschaftlich zu tragen hat. Fehlt es an einer Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gesellschaft, werden ausgleichsfähige oder abziehbare Verluste durch Ansatz eines Veräußerungsgewinns beim ausscheidenden Gesellschafter korrigiert. Gemäß § 52 Abs. 33 Satz 4 EStG werden in Höhe der nach dessen Satz 3 zuzurechnenden Beträge bei verbleibenden Kommanditisten Verlustanteile angesetzt. Im Ergebnis verbleiben die Verluste damit in der Altgesellschaft, d.h. bei der entsprechenden Einkunftsquelle.
- 35** (b) Abweichendes gilt auch nicht in Fällen, in denen nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage bei Übertragung von Betriebsvermögen auf den ausscheidenden Gesellschafter im Wege der Einzelrechtsnachfolge ein Wahlrecht zur Buchwertfortführung bestand (vgl. zu den Voraussetzungen z.B. BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 93/93, BFHE 177, 404, BStBl II 1995, 700). Die Buchwertfortführung bewirkt zwar eine Übertragung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven auf die neue Einkunftsquelle. Dies bedeutet aber nicht, dass etwa mit den stillen Reserven im Zusammenhang stehende verrechenbare Verluste i.S. des § 15a Abs. 4 EStG mit auf die neue Einkunftsquelle übergehen. Für die in § 15a EStG geregelten Verluste und Gewinnhinzurechnungen ordnen weder § 15a EStG selbst noch § 52 Abs. 33 Sätze 3 und 4 EStG, § 24 des Umwandlungssteuergesetzes, § 7 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr gültigen Fassung oder der --im Streitjahr noch nicht anwendbare-- § 6 Abs. 5 EStG eine Übertragung der Gewinnhinzurechnungsmöglichkeit nach § 15a Abs. 3 EStG auf eine andere Einkunftsquelle an.
- 36** 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil war daher aufzuheben. Der Senat kann in der Sache

selbst entscheiden, da die Sache spruchreif ist. Da im Rahmen der Gewinnfeststellung bei der F-KG unter keinem denkbaren Gesichtspunkt eine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG vorgenommen werden konnte, ist der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Oktober 2008 insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, als darin gleichwohl nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnende Beträge berücksichtigt wurden. Er ist daher entsprechend zu ändern.

- 37** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da sie keinen eigenen Sachantrag gestellt haben (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2011 IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de