

Urteil vom 18. Mai 2017, IV R 36/14

Kein Verlustausgleich bei negativem Kapitalkonto in Folge der Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz

ECLI:DE:BFH:2017:U.180517.IVR36.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 1 S 1, EStG § 15a Abs 1 S 2, EStG § 15a Abs 4, EStG § 6b, UmwStG § 24, EStG VZ 2009

vorgehend FG Bremen, 17. Juni 2014, Az: 1 K 76/12 (6)

Leitsätze

Wird das Kapitalkonto eines Kommanditisten unter Berücksichtigung einer negativen Ergänzungsbilanz, welche in Folge der Wahlrechtsausübung nach § 6b EStG aufzustellen war, negativ, sind Verluste, die zu einer Erhöhung des Negativsaldos führen, nicht ausgleichsfähig. Eine tatsächlich geleistete Einlage steht damit bis zur Höhe des in der negativen Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Negativkapitals nicht als Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung.

Tenor

Die Revisionen der Klägerin und der Beigeladenen gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 18. Juni 2014 1 K 76/12 (6) werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerin und die Beigeladene zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beigeladene und Revisionsklägerin zu 2. (Beigeladene) war mit einem Kapitalanteil von 50.000 € alleinige Kommanditistin der L GmbH & Co. KG (L KG). Deren Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung war die L GmbH (GmbH). Zum Betriebsvermögen der L KG gehörte u.a. das bebaute Grundstück ... (im Weiteren: Grundstück).
- 2** Mit Gesellschaftsvertrag vom ... März 2009 gründeten die Bei-geladene als alleinige Kommanditistin und die GmbH als nicht am Vermögen beteiligte und allein zur Geschäftsführung befugte Komplementärin die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin). Deren Eintragung ins Handelsregister erfolgte unter dem ... April 2009. Die im Handelsregister ausgewiesene Haftsumme der Beigeladenen in Höhe von 10.000 € entsprach der nach dem Gesellschaftsvertrag bedungenen Kommanditeinlage.
- 3** Entsprechend den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag brachte die Beigeladene zur Erfüllung der Einlageforderung ihren alleinigen Kommanditanteil an der L KG ein und trat diesen mit Wirkung zum 1. Mai 2009 an die Klägerin ab. Zum selben Zeitpunkt brachte auch die GmbH vereinbarungsgemäß ihren Gesellschaftsanteil an der L KG ein und trat diesen ebenfalls an die Klägerin ab. In Folge der Anteilsvereinigung wurde die L KG ohne Liquidation vollbeendet und deren Vermögen ging auf die Klägerin über.
- 4** Die Klägerin bilanzierte die eingebrachten Wirtschaftsgüter der L KG in ihrer Eröffnungsbilanz zum 1. Mai 2009 mit dem gemeinen Wert. Das Grundstück ist in der Eröffnungsbilanz mit 130.000 € und die aufstehenden Gebäude mit 520.000 € ausgewiesen. Den Wert des eingebrachten Betriebsvermögens schrieb die Klägerin in Höhe der Einlageforderung dem Kapitalkonto der Beigeladenen und im Übrigen deren Verrechnungskonto gut. Das Kapitalkonto der Beigeladenen wies daher zum 1. Mai 2009 ein positives Kapital von 10.000 € aus.
- 5** Durch den Ansatz der gemeinen Werte in der Eröffnungsbilanz der Klägerin ergab sich für die L KG ein Gewinn, der in Höhe von 185.000 € auf das bebaute Grundstück entfiel. In Höhe dieses Gewinns, der --wie der gesamte durch die

Einbringung zum gemeinen Wert entstandene Gewinn-- allein der Beigeladenen zugerechnet wurde, zog die Klägerin gestützt auf § 6b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Anschaffungskosten für das Grundstück in Höhe von 22.815,33 € und für die aufstehenden Gebäude in Höhe von 162.184,67 € ab. Bilanziell erfasste die Klägerin die auf § 6b Abs. 1 EStG gestützte Übertragung der bei der L KG aufgedeckten stillen Reserven durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz zum 1. Mai 2009 für die Beigeladene. Darin passivierte sie einen Minderwert für das Grundstück und die aufstehenden Gebäude in Höhe der Abzugsbeträge und wies ein Negativkapital in Höhe von 185.000 € aus.

- 6** Erklärungsgemäß stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren: Gewinnfeststellungsbescheid) für 2009 für die Beigeladene laufende Einkünfte in Höhe von ./ 26.813,58 €, einen Gewinn aus der Ergänzungsbilanz in Höhe von 2.162,67 € und Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in Höhe von 8.025,14 € fest. Den sich daraus ergebenden Saldo in Höhe von ./ 16.625,77 € stellte das FA in dem mit dem Gewinnfeststellungsbescheid verbundenen Feststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG als verrechenbaren Verlust gemäß § 15a Abs. 1 EStG fest.
- 7** Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, mit der die Klägerin begehrte, den auf die Beigeladene entfallenden Verlust in Höhe von 10.000 € als ausgleichsfähig festzustellen, wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Zu Recht sei der auf die Beigeladene entfallende Verlust in Höhe von 16.625,77 € als verrechenbarer Verlust festgestellt worden. Denn das Kapitalkonto der Beigeladenen sei bereits zu Beginn des (Rumpf-)Wirtschaftsjahres --hier 1. Mai 2009-- negativ gewesen. Es setze sich aus dem Saldo des in der Gesamthandsbilanz für die Beigeladene geführten Kapitalkontos in Höhe von 10.000 € und dem Minderkapital aus der Ergänzungsbilanz in Höhe von 185.000 € zusammen und sei deshalb zum 1. Mai 2009 in Höhe von 175.000 € negativ gewesen. Durch den im Streitjahr entstandenen Verlust habe sich das negative Kapitalkonto erhöht. Die negative Ergänzungsbilanz sei auf Grund der gemäß § 6b Abs. 1 EStG zulässigen Übertragung der auf das Grundstück entfallenden, durch die Einbringung des Mitunternehmeranteils der Beigeladenen in die Klägerin aufgedeckten stillen Reserven zutreffend gebildet worden.
Die Beigeladene habe nach dem 1. Mai 2009 auch keine (weitere) Einlage in das Gesellschaftsvermögen der Klägerin erbracht. Ebenso wenig lägen die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG vor, da die Beigeladene die eingetragene Hafteinlage in voller Höhe erbracht habe.
Auch komme im Streitfall eine Auslegung gegen den Wortlaut der Norm nicht in Betracht. Auf die Rechtsprechung zur vorgezogenen Einlage könne sich die Klägerin ebenfalls nicht mit Erfolg berufen, da dieser mit der Einführung des § 15a Abs. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) mit Wirkung für das vorliegende Streitjahr der Boden entzogen worden sei.
- 8** Mit ihren Revisionen rügen die Klägerin und die Beigeladene die Verletzung materiellen Rechts.
- 9** Sie beantragen,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2012 aufzuheben und den Bescheid für 2009 über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG dahin zu ändern, dass der auf die Beigeladene entfallende Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.000 € als ausgleichsfähig und in Höhe des überschießenden Betrages von 6.625,77 € als verrechenbar festgestellt wird.
- 10** Das FA beantragt,
die Revisionen der Klägerin und der Beigeladenen als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revisionen der Klägerin und der Beigeladenen sind unbegründet. Sie waren daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12** 1. Gegenstand der Revisionen ist nur die Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt

auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, und vom 2. Februar 2017 IV R 47/13, BStBl II 2017, 391).

- 13** Die Klägerin und die Beigeladene haben sich sowohl im Klageverfahren als auch im Revisionsverfahren nur gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG gewandt. Der Gewinnfeststellungsbescheid ist mithin bestandskräftig und keiner Überprüfung mehr zugänglich.
- 14** 2. Die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG für die Beigeladene beruht zutreffend auf einer Berücksichtigung des Verlustanteils der Beigeladenen aus der Gesamthandsbilanz und deren Gewinnanteils aus der Ergänzungsbilanz des Streitjahres. Von dem sich daraus ergebenden Saldo war kein Teilbetrag als ausgleichsfähig zu behandeln.
- 15** a) Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach Abs. 1 der Vor-schrift nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), jährlich gesondert festzustellen. Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Der Betrag, in Höhe dessen ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, erhöht danach den zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres festzustellenden verrechenbaren Verlust.
- 16** b) Bei der Bestimmung des Kapitalkontos des Kommanditisten i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung neben der Gesamthandsbilanz auch die Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen, in der regelmäßig der Mehr- oder Minderaufwand eines Gesellschafters gegenüber dem in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Aufwand abgebildet wird. Eine positive Ergänzungsbilanz erhöht deshalb das Volumen für ausgleichsfähige Verlustanteile des Kommanditisten (vgl. zuletzt BFH-Urteile vom 24. April 2014 IV R 18/10, Rz 21, und in BStBl II 2017, 391, Rz 23, mit umfangreichen Nachweisen). Umgekehrt führt eine negative Ergänzungsbilanz zu einer Herabsetzung des Volumens für ausgleichsfähige Verlustanteile des Kommanditisten.
- 17** Das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz wird durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen bzw. durch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen bestimmt. In diesem Sinne ist Einlage des Kommanditisten gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG die tatsächlich geleistete sog. bedungene Einlage i.S. der §§ 167 Abs. 2, 169 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (BFH-Urteile vom 24. April 2014 IV R 18/10, Rz 21, und in BStBl II 2017, 391, Rz 21, 24).
- 18** Demgegenüber bleibt das Kapitalkonto aus den für die Kommanditisten gebildeten Sonderbilanzen außer Ansatz. Dies bedingt zudem, dass etwaige Sondergewinne oder Sonderverluste bei der Feststellung der Höhe des für den Kommanditisten festzustellenden verrechenbaren Verlustes nicht zu berücksichtigen sind.
- 19** c) Davon ausgehend hat das FG die Ausgleichsfähigkeit der hier in Streit stehenden Verluste im Streitjahr zu Recht verneint.
- 20** aa) Zu Recht gehen die Beteiligten davon aus, dass für die Beigeladene auf Grund der gemäß § 6b Abs. 1 EStG zulässigen Übertragung der stillen Reserven des Grundstücks, die durch die Einbringung der Mitunternehmeranteile der Beigeladenen zum gemeinen Wert gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG i.V.m. § 24 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes aufgedeckt worden sind, eine negative Ergänzungsbilanz in Höhe von 185.000 € zu bilden war und die darin erfassten Minderanschaffungskosten des durch den Vorgang angeschafften Grundstücks anteilig gewinnwirksam auszubuchen waren. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 21** bb) Das gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG maßgebliche Kapitalkonto der Beigeladenen war daher schon zu Beginn des Wirtschaftsjahres am 1. Mai 2009 in Höhe von 175.000 € negativ. Das Kapitalkonto der Beigeladenen aus der Gesamthandsbilanz in Höhe von 10.000 € war mit dem in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen negativen Kapitalkonto in Höhe von 185.000 € zu saldieren. Das damit zu Beginn des Wirtschaftsjahres am 1. Mai 2009 bestehende negative Kapitalkonto hat sich durch den der Beigeladenen zugerechneten Verlust erhöht. Abzustellen ist insoweit ausschließlich auf die in der Eröffnungsbilanz der Klägerin und in der Ergänzungsbilanz jeweils zum 1. Mai 2009 ausgewiesenen Kapitalkonten der Beigeladenen. Der Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags, hier der 24. März 2009, ist --anders als die Klägerin und die Beigeladene meinen-- unerheblich.

- 22** cc) Allerdings führen nach der Rechtsprechung des BFH Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, zum Ansatz eines Korrekturpostens mit der weiteren Folge, dass --abweichend vom Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG-- Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren sind, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 20. September 2007 IV R 10/07, BFHE 219, 92, BStBl II 2008, 118, und in BStBl II 2017, 391, Rz 18, m.w.N.).
- 23** Die Grundsätze dieser Rechtsprechung gelten jedenfalls für Einlagen, die vor dem 25. Dezember 2008 getätigt worden sind. Auf diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 15a Abs. 1a i.V.m. § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG durch das JStG 2009 reagiert. Nach diesen Regelungen führen Einlagen, die nach dem 24. Dezember 2008 getätigt worden sind, nicht mehr zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres.
- 24** Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind --ebenso wie die Neuregelung des § 15a Abs. 1a EStG-- im Streitfall schon deshalb nicht einschlägig, weil die Beigeladene keine nachträgliche Einlage im Sinne der Rechtsprechung bzw. der Norm getätigt hat. Die von der Beigeladenen in das Gesamthandsvermögen getätigte (= geleistete) Einlage ist nämlich durch die zeitgleich gemäß § 6b Abs. 1 EStG zulässige Übertragung der stillen Reserven und den damit einhergehenden Ausweis eines Negativkapitals in der Ergänzungsbilanz steuerlich sofort verbraucht worden, so dass die geleistete Einlage zu keinem Zeitpunkt als Volumen für ausgleichsfähige Verlustanteile der Beigeladenen zur Verfügung stand.
- 25** dd) Zu Unrecht beruft sich die Klägerin auf eine Ungleichbehandlung der Beigeladenen gegenüber demjenigen Kommanditisten, der seine bedungene Einlage noch nicht geleistet hat und dessen Verluste deshalb auf Grund der Haftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB bis zur Höhe des Betrages der im Handelsregister eingetragenen Einlage ausgeglichen werden können (§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG). Der von der Klägerin gerügte Gleichheitsverstoß liegt schon deshalb nicht vor, weil der hier zu beurteilende Sachverhalt mit dem von der Klägerin dargestellten Sachverhalt nicht vergleichbar ist. Im Streitfall ergibt sich die oben dargestellte Rechtsfolge allein aus dem Umstand, dass die Beigeladene ihr persönliches Wahlrecht auf Übertragung der stillen Reserven gemäß § 6b Abs. 1 EStG wirksam ausgeübt hat. Bei der vorliegenden Fallgestaltung ist es denklogisch ausgeschlossen, dass eine Einlage nicht erbracht wird, da die hier vorliegende Einbringung des Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert gerade dazu diente, die bedungene Einlageforderung der Beigeladenen zu erfüllen.
- 26** Aber selbst wenn die Vergleichsgruppe anders gebildet würde und dem vorliegenden Sachverhalt der Sachverhalt gegenübergestellt würde, dass ein Kommanditist durch entsprechende Tilgungsbestimmung die Einbringung der Grundstücke nicht auf die bedungene Einlage leistet, läge ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht vor. Denn auch einem solchen Kommanditisten würde der Verlustabzug nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht gewährt, soweit sein Kapitalkonto auf Grund der Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 1 EStG durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz negativ geworden ist und die eingetragene Haftsumme das in der Ergänzungsbilanz ausgewiesene Negativkapital nicht übersteigt.
- 27** So ist in der Rechtsprechung geklärt, dass demjenigen Kommanditisten, der seine bedungene Einlage noch nicht geleistet hat und dem deshalb der erweiterte Verlustausgleich gemäß § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zusteht, kein höheres Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung steht als demjenigen Kommanditisten, der seine bedungene Einlage geleistet hat und dem gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in dieser Höhe Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung steht. Denn bei der ersten Fallgruppe führen spätere Zahlungen auf die Einlageverpflichtung nicht mehr dazu, dass (weitere) Verluste ausgleichsfähig werden. Mit dem erweiterten Verlustausgleich wird dieser Effekt des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe der Differenz zwischen der bedungenen Einlage und der tatsächlich geleisteten Einlage vorweggenommen (BFH-Beschluss vom 10. Juni 1999 IV B 126/98, BFH/NV 1999, 1461, unter 1.). Wie dargelegt führt die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 6b EStG durch die Beigeladene dazu, dass sich das Verlustausgleichspotential der geleisteten bedungenen Einlage gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG bis zur Höhe des in der negativen Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Negativkapitals verbraucht hat. Damit wird sichergestellt, dass der durch die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 6b EStG entstandene Steuervorteil (Steuerfreistellung des Veräußerungsgewinns) sich nicht zweifach auswirkt. Bis zur Höhe des in der negativen Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Negativkapitals steht der Beigeladenen mithin kein Steuererminderungspotential durch Verlustverrechnung gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Verfügung. Gleiches muss dann aber ebenso für den Verlustausgleich gemäß § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG gelten. Auch insoweit darf sich der durch die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 6b EStG entstandene Steuervorteil nur einmal auswirken. Der Kommanditist, der seine Einlage nicht geleistet hat, kann, soweit sein Kapitalkonto durch die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 6b EStG und den

damit einhergehenden Ausweis eines Negativkapitals in der Ergänzungsbilanz negativ geworden ist, nicht besser gestellt werden als der Kommanditist, der die Einlage bereits geleistet hat.

- 28** ee) Aus diesen Gründen kommt auch eine teleologische Reduktion des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG im Streitfall nicht in Betracht. Denn die in das Gesamthandsvermögen geleistete bedungene Einlage stand im Streitfall allein wegen der steuerlich zulässigen Übertragung der stillen Reserven gemäß § 6b Abs. 1 EStG nicht als Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung. Mit der Ausübung dieses steuerlichen Wahlrechts hat die Beigeladene die Rechtsfolgen im Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG selber ausgelöst.
- 29** ff) Zu Unrecht sind die Sonderbetriebsgewinne der Beigeladenen bei der Feststellung der verrechenbaren Verluste zu ihren Gunsten berücksichtigt worden. Der BFH ist an einer entsprechenden Korrektur des angefochtenen Bescheids über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG aber wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbot geindert.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 5 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de