

Urteil vom 30. März 2017, IV R 9/15

Zeitpunkt der Nachversteuerung eines negativen Kapitalkontos auf Grund der Auflösung einer KG

ECLI:DE:BFH:2017:U.300317.IVR9.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a, EStG § 16, EStG § 52 Abs 24 S 3, EStG § 52 Abs 33 S 3, BerlinFG § 15a, BerlinFG § 31 Abs 10, FGO § 107, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. Dezember 2014, Az: 15 K 15155/14

Leitsätze

1. Ein Veräußerungsgewinn aus dem Wegfall eines negativen Kapitalkontos in Folge der Auflösung einer KG ist auch im Anwendungsbereich des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG (nunmehr § 52 Abs. 24 Satz 3 EStG) erst in dem Zeitpunkt realisiert, in dem feststeht, dass das negative Kapitalkonto nicht mehr durch Gewinne oder Einlageforderungen aufgefüllt werden kann.
2. Ein Tatbestandsberichtigungsantrag ist mangels Rechtsschutzbedürfnisses abzulehnen, wenn die zu berichtigende Feststellung nicht entscheidungserheblich war.

Tenor

1. Der Antrag auf Berichtigung des Tatbestands des Urteils des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. Dezember 2014 15 K 15155/14 wird abgelehnt.
2. Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. Dezember 2014 15 K 15155/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über den Nachlass des verstorbenen D, der als Kommanditist mit einer Kapitaleinlage in Höhe von ... € an der A-GmbH & Co. KG i.L., der Beigeladenen, beteiligt war.
- 2 Die Beigeladene war ein mit öffentlichen Mitteln geförderter und in 1980 gegründeter Immobilienfonds. Zum Vermögen der Beigeladenen gehörten im Wesentlichen die in Berlin belegenen Grundstücke F-Straße und J-Straße, auf denen sie mehrere Wohngebäude im öffentlich geförderten Wohnungsbau zum Zwecke der Vermietung errichtet hatte. Für die Wohngebäude nahm die Beigeladene erhöhte Abschreibungen nach § 14a des Berlinförderungsgesetzes (BerlinFG) in Anspruch.
- 3 Aus der Vermietung der Wohngebäude erwirtschaftete die Beigeladene erhebliche Verluste, die den Gesellschaftern, u.a. auch dem Gesellschafter D, entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet wurden. Die Verluste waren überwiegend ausgleichsfähig und nur teilweise gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) verrechenbar.
- 4 Mit Beschluss vom ... September 2006 wurde über das Vermögen der Beigeladenen das Insolvenzverfahren eröffnet. Eine Sanierung der Beigeladenen war nicht vorgesehen. Die Insolvenzverwalterin schätzte den Verkehrswert des

Grundstücks F-Straße auf 1.250.000 € und des Grundstücks J-Straße auf 735.352 €.

- 5 Im Rahmen des Insolvenzverfahrens wurden das Grundstück F-Straße mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2008 zum 11. Oktober 2008 für 1.750.000 € und das Grundstück J-Straße mit Kaufvertrag vom 17. Juni 2009 zum 1. September 2009 für 651.000 € veräußert.
- 6 Da zunächst weder die Insolvenzverwalterin noch die Kommanditisten Feststellungserklärungen und Jahresabschlüsse für die Jahre ab 2006 eingereicht hatten, schätzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (AO). Dabei ging er davon aus, dass die Beigeladene in den Jahren 2006 bis 2008 aus der Vermietung weder einen Gewinn noch einen Verlust erzielt habe und die Kapitalkonten seit dem 31. Dezember 2005 daher unverändert seien. Das anteilige negative Kapitalkonto des D belief sich nach den Berechnungen des FA auf ... €.
- 7 Mit dem Bescheid für 2008 (Streitjahr) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) vom 5. August 2009 (abschließende Zeichnung am 28. Juli 2009) stellte das FA einen laufenden Gewinn in Höhe von 0 € sowie daneben einen Veräußerungsgewinn fest. Letzterer resultiere aus dem Wegfall der negativen Kapitalkonten der Kommanditisten, da deren Ausgleich mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht komme, nachdem beide Grundstücke in den Jahren 2008 bzw. 2009 unter Buchwert veräußert worden seien. Für D stellte das FA unter Berücksichtigung verrechenbarer Verluste in Höhe von ... € einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € fest. Der Bescheid wurde D nach § 183 Abs. 2 AO einzeln bekanntgegeben.
- 8 Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage wandte sich D gegen die Feststellung des Veräußerungsgewinns. Dieser sei im Streitjahr schon deshalb nicht zu erfassen, da zum Bilanzstichtag noch nicht festgestanden habe, dass ein Ausgleich der negativen Kapitalkonten mit künftigen Gewinnen ausgeschlossen sei. Maßgeblich sei insoweit, dass das Grundstück J-Straße zum 31. Dezember 2008 noch nicht verkauft worden sei. Der spätere Verkauf dieses Grundstücks in 2009 sei ein wertbegründendes und kein werterhellendes Ereignis und könne daher zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag nicht berücksichtigt werden.
- 9 Während des Klageverfahrens ist D verstorben. Die Ehefrau und die Kinder haben als Erben den Rechtsstreit zunächst aufgenommen und in der Folge die Nachlassinsolvenz erklärt. Der Kläger ist als Insolvenzverwalter bestellt worden und hat das Klageverfahren aufgenommen. Das Nachlassinsolvenzverfahren ist noch nicht beendet.
- 10 Ebenfalls während des Klageverfahrens hat das FA unter dem 7. Oktober 2013 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid erlassen, in dem für D ein um ... € niedrigerer Veräußerungsgewinn festgestellt wurde. Die Änderung basierte auf einer Neuberechnung des Buchwerts des Grundstücks J-Straße im Zeitpunkt der Veräußerung. Dadurch ergab sich ein Veräußerungsgewinn, der zu einem teilweisen Wegfall der negativen Kapitalkonten führte.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der der Kläger nunmehr die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids 2008 begehrte, statt. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid sei rechtswidrig, da zum maßgeblichen Bilanzstichtag, dem 31. Dezember 2008, die Voraussetzungen für die Auflösung eines negativen Kapitalkontos noch nicht vorgelegen hätten. Im Fall der Schätzung sei das Datum der Schätzung mit dem der Bilanzaufstellung gleichzustellen. Nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag habe noch nicht festgestanden, dass ein Ausgleich der negativen Kapitalkonten mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht kommen werde. Der Verkauf des Grundstücks J-Straße in 2009 sei ein wertbegründendes Ereignis, da sich der Wert des Grundstücks erst mit dem Abschluss des Kaufvertrages und dessen Erfüllung realisiert habe. Der Verkauf des Grundstücks strahle daher nicht auf den Bilanzstichtag zurück.
- 12 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Mit der Auflösung der Beigeladenen auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen sei gemäß § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG ein Veräußerungsgewinn festzustellen, soweit das negative Kapitalkonto des Kommanditisten weg falle. Es falle in dem Zeitpunkt weg, zu dem mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehe, dass ein Ausgleich mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht komme. Es komme danach nicht darauf an, ob vorhandene Wirtschaftsgüter bereits veräußert worden seien, sondern nur darauf, ob durch die Veräußerung noch stille Reserven aufgedeckt werden. Dazu bedürfe es einer Prognose über den Verkehrswert der Betriebsgrundlagen. Der Verkauf des Grundstücks nach dem Bilanzstichtag sei daher ein Ereignis, welches den Verkehrswert zum Bilanzstichtag aufhellen könne. Im Streitfall habe der durch den Verkauf realisierte Veräußerungspreis nicht zur Aufdeckung stiller Reserven geführt. Es

habe damit schon zum Bilanzstichtag festgestanden, dass künftige Gewinne zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos nicht zur Verfügung stünden.

- 13** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Der Kläger beantragt, den Tatbestand der Vorentscheidung dahin zu berichtigen, dass auf Seite 3 letzter Absatz die Zahl "drei" durch die Zahl "zwei" ersetzt wird und es auf Seite 6 unter I 1. Absatz statt "Feststellung der Rechtmäßigkeit" "Feststellung der Rechtswidrigkeit" heißt, und die Revision zurückzuweisen.
- 15** Der Tatbestand der Vorentscheidung sei gemäß § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen offenkundiger Unrichtigkeiten zu berichtigen. Irrtümlich sei in dem Tatbestand von drei statt von zwei Kindern des Gesellschafters D die Rede. Auch werde irrtümlich ausgeführt, dass der ursprüngliche Anfechtungsantrag in einen Antrag auf Feststellung der "Rechtmäßigkeit" umgestellt worden sei. Beantragt worden sei aber die Feststellung der "Rechtswidrigkeit".
- 16** Unter Bezugnahme auf die Ausführungen der Vorentscheidung führt der Kläger in der Sache aus, dass selbst dann, wenn man mit dem FA den Verkauf des Grundstücks J-Straße als wertaufhellendes Ereignis ansehen wollte, dieses frühestens mit dem Übergang der Lasten an dem Grundstück eingetreten sein könnte. Da der Lastenübergang aber erst am 1. September 2009 und daher nach Erlass des hier angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids erfolgt sei, scheidet die Annahme eines wertaufhellenden Ereignisses aus. Zudem sei nicht nachvollziehbar, warum das FA stets vorgetragen habe, der Verkauf des Grundstücks J-Straße im Jahr 2009 habe nicht zur Aufdeckung stiller Reserven geführt. Tatsächlich seien auch nach den eigenen Berechnungen des FA durch den Verkauf des Grundstücks stille Reserven aufgedeckt, das negative Kapitalkonto in dieser Höhe teilweise ausgeglichen und der Veräußerungsgewinn entsprechend herabgesetzt worden. Schon deshalb scheidet eine Auflösung des negativen Kapitalkontos zum 31. Dezember 2008 aus.
- 17** In Erwiderung zu den Ausführungen des Klägers räumt das FA ein, dass durch den Verkauf des Grundstücks J-Straße stille Reserven aufgedeckt worden seien, die zu einem teilweisen Ausgleich des negativen Kapitalkontos des D geführt hätten. Dies stehe der Annahme eines wertaufhellenden Ereignisses nicht entgegen. So habe durch den Verkauf nicht nur werterhellend zum 31. Dezember 2008 festgestanden, dass das negative Kapitalkonto teilweise ausgeglichen werde, sondern daneben auch, dass ein darüber hinaus gehender Ausgleich nicht mehr möglich sei. Der Anwendungsbereich des § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG sei damit bereits im Streitjahr 2008 zu bejahen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 19** 1. Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass für D ein Veräußerungsgewinn im Streitjahr nicht festzustellen war.
- 20** a) Scheidet ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist und dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung, nunmehr § 52 Abs. 24 Satz 3 EStG n.F., vormals § 52 Abs. 20a Satz 4, § 52 Abs. 21 Satz 4 bzw. § 52 Abs. 19 Satz 4 EStG a.F.).
- 21** Gemäß § 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. Satz 3 Nr. 2 EStG 1998 ist § 15a EStG erst für Verluste, die nach dem 31. Dezember 1994 entstanden sind, anwendbar, wenn --wie im Streitfall-- die Verluste im Zusammenhang mit der Errichtung und der Verwaltung von Gebäuden entstehen, die mit öffentlichen Mitteln i.S. des § 6 Abs. 1 oder nach § 88 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes (WoBauG 2) gefördert sind.
- 22** Eine teilweise deckungsgleiche Regelung enthält § 15a Satz 2 BerlinFG. Scheidet ein Mitunternehmer, dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von nach Satz 1 ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst,

so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG. Unter § 15a Satz 1 BerlinFG fallen u.a. Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die auf der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach den §§ 14, 14a bis 14d oder 15 BerlinFG beruhen. Gemäß § 31 Abs. 10 BerlinFG ist § 15a BerlinFG erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, für das § 15a EStG erstmals anzuwenden ist.

- 23** Beide Regelungen, die zeitgleich durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze (EStG/KStG1977uaÄndG) vom 20. August 1980 (BGBl I 1980, 1545, BStBl I 1980, 589) beschlossen worden sind, stehen in keinem Ausschlussverhältnis. Vielmehr wird der Anwendungsbereich der tatbestandlich weiter gefassten Regelung in § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG durch die speziellere Regelung des § 15a Satz 2 BerlinFG nur insoweit verdrängt, als dort für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 1995 der Ansatz eines Veräußerungsgewinns angeordnet wird, soweit das Kapitalkonto durch ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste, die auf der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach dem BerlinFG beruhen, negativ geworden ist. Soweit das Kapitalkonto daneben auch auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten, die nicht auf der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach dem BerlinFG beruhen, negativ geworden ist, kommt § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG zur Anwendung.
- 24** b) Allerdings kann nach gefestigter Rechtsprechung der bloße Wegfall der Gewinnerzielungsmöglichkeit bei einer Personengesellschaft zur Nachversteuerung negativer Kapitalkonten der Kommanditisten führen, ohne dass die Voraussetzungen des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG bzw. § 15a BerlinFG --Ausscheiden des Kommanditisten aus der fortbestehenden KG oder Auflösung der KG-- erfüllt sein müssen (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164). Sind jedoch, wie im Streitfall, auch die Voraussetzungen des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG bzw. des § 15a BerlinFG erfüllt, so hat die ausdrückliche gesetzliche Regelung Vorrang (BFH-Urteil vom 11. August 1994 IV R 124/92, BFHE 176, 15, BStBl II 1995, 253).
- 25** c) § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG und ebenso § 15a Satz 2 BerlinFG sind auch auf die Nachversteuerung negativer Kapitalkonten anzuwenden, die auf Verlusten beruhen, auf die § 15a EStG bzw. § 15a BerlinFG noch nicht anzuwenden waren (so ausdrücklich im Gesetzentwurf der Bundesregierung zur erstmaligen Einführung des § 52 Abs. 20a Satz 4 EStG im EStG/KStG1977uaÄndG: BTDrucks 8/3648, S. 26). Dies ergibt sich bereits daraus, dass beide Vorschriften keinen entsprechenden Vorbehalt enthalten, sondern ganz allgemein daran anknüpfen, dass negative Kapitalkonten durch ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste entstanden sind. Dies kann auf Verlusten beruhen, die auf Grund der zeitlichen Anwendungsvorschriften zu § 15a EStG und § 15a BerlinFG noch ausgeglichen oder abgezogen werden konnten. Grundlage dafür können auch Verluste sein, die außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 15a EStG vor 1980 entstanden sind, oder Verluste gemäß § 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. Satz 3 Nr. 2 EStG a.F. im Zusammenhang mit der Errichtung und der Verwaltung von Gebäuden, die mit öffentlichen Mitteln i.S. des § 6 Abs. 1 oder nach § 88 WoBauG 2 (wie im Streitfall) gefördert sind, die vor 1995 entstanden sind (so bereits für § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG a.F.: BFH-Urteil in BFHE 176, 15, BStBl II 1995, 253).
- 26** d) Wann der Veräußerungsgewinn in Folge des Ausscheidens des Kommanditisten aus der fortbestehenden KG oder in Folge der Auflösung der KG entsteht, regeln weder § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG noch § 15a Satz 2 BerlinFG. Der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungsgewinn steuerrechtlich erzielt worden ist, richtet sich daher nach den allgemeinen Gewinnrealisierungsgrundsätzen im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, insbesondere dem Realisationsprinzip (vgl. für die Realisierung des Auflösungsgewinns gemäß § 17 Abs. 4 EStG: BFH-Urteil vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, m.w.N.). Der Veräußerungsgewinn im Anwendungsbereich von § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG und § 15a Satz 2 BerlinFG 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 (vgl. zu der Erfassung des Wegfallgewinns ohne die Auflösung der Gesellschaft: Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164). Der Veräußerungsgewinn ist daher frühestens in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet oder in dem die Auflösung der Gesellschaft fällt, zu erfassen.
- 27** Wird die Gesellschaft, wie im Streitfall, durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgelöst, wird der Veräußerungsgewinn regelmäßig erst im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation der Gesellschaft oder, soweit die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb schon vor dem Abschluss des Insolvenzverfahrens einstellt, im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe realisiert (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164). Bis zu

diesem Zeitpunkt lässt sich nämlich regelmäßig noch nicht absehen, ob das negative Kapitalkonto durch etwaige Gewinne während der Liquidation der Gesellschaft oder durch sonstige Handlungen des Insolvenzverwalters, wie z.B. die Rückforderung von Liquiditätsausschüttungen, die Nachforderung einer rückständigen Einlage oder durch Insolvenzanfechtung, ganz oder teilweise wieder aufgefüllt wird oder ob das negative Kapitalkonto auf Grund der Durchführung eines Insolvenzplanverfahrens tatsächlich überhaupt nicht wegfällt, weil in dem festgestellten Insolvenzplan die Fortführung des Unternehmens festgelegt wird (vgl. § 230 Abs. 1 der Insolvenzordnung). Der Veräußerungsgewinn auf Grund der Auflösung der Gesellschaft (in Folge der Insolvenzeröffnung) ist daher zu einem früheren Bilanzstichtag ausnahmsweise nur dann realisiert, wenn zu diesem Bilanzstichtag feststeht, dass eine Auffüllung des negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten unter keinem denkbaren Gesichtspunkt mehr in Betracht kommen wird.

- 28** e) Ob der Veräußerungsgewinn gemäß § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG oder gemäß § 15a Satz 2 BerlinFG schon in der Schlussbilanz des Wirtschaftsjahres der Auflösung der Gesellschaft zu erfassen ist, richtet sich nach den Erkenntnissen am Bilanzstichtag. Es müssen danach zum Bilanzstichtag Tatsachen vorliegen, die den Rückschluss darauf zulassen, dass eine Auffüllung des negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten unter keinem denkbaren Gesichtspunkt mehr in Betracht kommen wird. Grundsätzlich können allerdings wertaufhellende Tatsachen nach dem Bilanzstichtag bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz im ordnungsgemäßen Geschäftsgang (§ 243 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs) aufzustellen gewesen wäre, berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 22. August 2012 X R 23/10, BFHE 238, 173, BStBl II 2013, 76, Rz 19). Nicht zu berücksichtigen sind demgegenüber neue, sog. wertbegründende Tatsachen. Als "wertaufhellend" sind nur die Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung, lediglich bekannt oder erkennbar wurden. Der zu beurteilende Kenntnisstand zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist daher auf die am Bilanzstichtag --objektiv-- bestehenden Verhältnisse zu beziehen (BFH-Urteile vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688, unter II.3.b; vom 19. Oktober 2005 XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371, und vom 9. Februar 2011 IV R 37/08). Auf die Erkenntnisse am Bilanzstichtag ist ebenfalls abzustellen, wenn, wie im Streitfall, ein Jahresabschluss nicht vorgelegt wird, der Gewinnfeststellungsbescheid daher auf einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beruht. Denn dieser Schätzung liegt eine fiktiv fortgeführte Gesellschaftsbilanz zu Grunde (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1993 VIII R 86/90, BFHE 172, 388, BStBl II 1994, 174).
- 29** f) Diese Grundsätze hat das FG im Ergebnis zutreffend auf den Streitfall angewandt.
- 30** Wie das FA selber einräumt, stand zum Bilanzstichtag, dem 31. Dezember 2008, noch nicht fest, dass eine Auffüllung des negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten unter keinem denkbaren Gesichtspunkt mehr in Betracht kommen würde. Das Gegenteil war vielmehr der Fall. Denn zum maßgeblichen Stichtag war unter Berücksichtigung des von der Insolvenzverwalterin der Beigeladenen geschätzten Teilwerts des Grundstücks J-Straße mit einem Veräußerungsgewinn zu rechnen, der zu einem teilweisen Ausgleich der negativen Kapitalkonten der Kommanditisten führen würde. Selbst unter "wertaufhellender" Berücksichtigung des durch den Verkauf im Jahr 2009 tatsächlich erzielten niedrigeren Kaufpreises ergab sich immer noch ein Veräußerungsgewinn, der ebenfalls teilweise zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos führte (vgl. dazu den streitgegenständlichen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. Oktober 2013). Ob der Abschluss eines Kaufvertrags sowie dessen Erfüllung für die Bestimmung des Wertes eines Grundstücks zu einem vorherigen Bilanzstichtag als wertaufhellender Umstand heranzuziehen sein könnte, braucht der Senat danach im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 31** 2. Der Antrag auf Berichtigung des Tatbestands des angegriffenen Urteils des FG nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 107 Abs. 1 FGO hinsichtlich der von dem Kläger gerügten Feststellungen des FG zu der Zahl der Kinder des D und zu der Bezeichnung des umgestellten Klagebegehrens nach der Eröffnung der Insolvenz über den Nachlass des D hat keinen Erfolg.
- 32** Das für diesen Berichtigungsantrag erforderliche Rechtsschutzbedürfnis (vgl. BFH-Urteil vom 24. September 2013 VI R 6/11, BFHE 243, 210, BStBl II 2016, 650, Rz 31) ist mangels Entscheidungserheblichkeit nicht gegeben, da beide Feststellungen für die Vorentscheidung nicht entscheidungserheblich waren und ebenso wenig für das vorliegende Revisionsverfahren entscheidungserheblich sind.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO), da die Beigeladene keinen Sachantrag gestellt oder anderweitig das Verfahren gefördert hat. Das Tatbestandsberichtigungsverfahren ist gerichtskostenfrei (BFH-Beschluss vom 21. Juli 2016 X R 36/08).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de