

Urteil vom 30. März 2017, IV R 4/15

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 30.03.2017 IV R 3/15 - Zeitpunkt der Nachversteuerung eines negativen Kapitalkontos auf Grund der Auflösung einer KG - Zwangsversteigerung eines Objekts keine wertaufhellende Tatsache

ECLI:DE:BFH:2017:U.300317.IVR4.15.0

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, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 26. November 2014, Az: 15 K 6303/10

Leitsätze

NV: 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.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27. November 2014 15 K 6303/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) beteiligte sich neben einer Vielzahl anderer Anleger als Kommanditist mit einer Einlage von 100.000 DM an der A GmbH & Co. KG (A KG).
- 2 Die A KG war ein mit öffentlichen Mitteln geförderter Immobilienfonds. Zum Vermögen der A KG gehörte im Wesentlichen ein Erbbaurecht für das Grundstück in der B-Straße (im Folgenden: Erbbaurecht), auf dem sie mehrere Wohngebäude im öffentlich geförderten Wohnungsbau zum Zwecke der Vermietung errichtet hatte. Für die Wohngebäude nahm die A KG erhöhte Abschreibungen nach § 14a des Berlinförderungsgesetzes (BerlinFG) in Anspruch.
- 3 In dem letztmals von der A KG bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 war das Erbbaurecht nebst Wohngebäuden mit 4.905.769,04 € aktiviert. Das im Jahresabschluss ausgewiesene negative Kapital der A KG belief sich zu diesem Bilanzstichtag auf 3.762.751,90 €.
- 4 Im November 2006 wurde über das Vermögen der A KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter schlug in seinem Ermittlungsbericht vor, die A KG im Wege eines Insolvenzplanverfahrens unter maßgeblicher Beteiligung des Hauptgläubigers, der D Bank zu sanieren, um eine Verwertung der Immobilie zu vermeiden. An diesem Verfahren sollten sich auch die Kommanditisten u.a. zur Vermeidung von Steuernachteilen und zur Vermeidung der Rückzahlung erhaltener "Ausschüttungen" mit einem Sanierungsbeitrag in noch zu verhandelnder Höhe beteiligen.
- 5 Für die Veranlagungszeiträume ab 2006 erstellten die A KG bzw. der Insolvenzverwalter keine Jahresabschlüsse mehr und reichten auch keine Feststellungserklärungen beim FA ein.
- 6 Bereits im Oktober 2007 wurde auf Betreiben des Finanzamts X (FA X) die Zwangsversteigerung des Erbbaurechts

angeordnet. Dem Verfahren trat die D Bank als erstrangig gesicherte Grundpfandrechtsgläubigerin bei. Sie löste die Forderung des FA X ab und verfolgte die Zwangsversteigerung seitdem aus eigenem Recht.

- 7 Im Hinblick auf die daneben fortgeführten Sanierungsbemühungen teilte der Insolvenzverwalter dem FA mit, dass die Erfolgsaussichten des angestrebten Insolvenzplanverfahrens davon abhingen, ob die A KG in der Lage sei, den Gläubigern einen konkurrenzfähigen Sanierungspreis anzubieten. Die abschließende Entscheidung über die Realisierbarkeit werde aber erst Ende Januar 2009 fallen.
- 8 Tatsächlich wurde das Erbbaurecht jedoch bereits beim ersten Zwangsversteigerungstermin im Januar 2009 zu einem Meistgebot von 3.020.000 € versteigert (Beschluss des Amtsgerichts --AG-- ...). Der aus dem Jahresabschluss vom 31. Dezember 2005 fortentwickelte Buchwert des Erbbaurechts nebst aufstehenden Wohngebäuden belief sich zu diesem Zeitpunkt auf 3.322.798 €.
- 9 Für das Streitjahr 2008 schätzte das FA, wie auch in den Jahren 2006 und 2007, die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (AO). Dabei ging es von einem laufenden Gewinn in Höhe von 0 € aus, erfasste aber (Veräußerungs-)Gewinne aus dem Wegfall der negativen Kapitalkonten der Kommanditisten zum 31. Dezember 2008. Denn deren Ausgleich mit zukünftigen Gewinnen komme, nachdem das Erbbaurecht im Januar 2009 zwangsversteigert worden sei, nicht mehr in Betracht. Die Zwangsversteigerung sei eine wertaufhellende Tatsache, die auch im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen einer fiktiv fortgeführten Gesellschaftsbilanz zugrunde zu legen sei. Das anteilige negative Kapitalkonto des Klägers belief sich nach den Berechnungen des FA zum 31. Dezember 2008 auf 66.264,21 €. Unter Berücksichtigung verrechenbarer Verluste in Höhe von 16.684,47 € stellte das FA mit Bescheid vom 25. März 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 (im Weiteren: Gewinnfeststellungsbescheid) betreffend die A KG für den Kläger einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 49.579,74 € fest. Der Bescheid wurde dem Kläger nach § 183 Abs. 2 AO einzeln bekanntgegeben.
- 10 Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage wandte sich der Kläger gegen die Feststellung des Veräußerungsgewinns. Dieser sei im Streitjahr schon deshalb nicht zu erfassen, weil zum Bilanzstichtag noch nicht absehbar gewesen sei, ob das vorgeschlagene Insolvenzplanverfahren, welchem die meisten Gesellschafter auf der Gesellschafterversammlung der A KG im November 2008 zugestimmt hätten, nicht doch noch umgesetzt werden würde. Erst mit der Zwangsversteigerung des Erbbaurechts im Januar 2009 habe festgestanden, dass ein Ausgleich der Verluste mit künftigen Gewinnen ausgeschlossen sei.
- 11 Zudem sei ein Gewinn aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos nicht zu erfassen, soweit dieses durch Verluste, die vor dem 1. Januar 1995 entstanden seien, negativ geworden sei. Der Gesetzgeber habe in § 52 Abs. 19 bzw. Abs. 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Übergangsvorschriften in das Gesetz aufgenommen, um klarzustellen, ab wann § 15a EStG angewandt werden müsse. Das gelte auch für die Regelungen in den §§ 15a, 31 Abs. 10 BerlinFG. Diese Regelungen seien deshalb aufgenommen worden, damit nicht in jedem Fall bei Wegfall eines negativen Kapitalkontos ein Veräußerungsgewinn anzusetzen sei. Werde das negative Kapitalkonto des Streitjahres um diese Verluste bereinigt, sei kein Wegfallgewinn zu versteuern.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es könne ohne Beiladung der A KG entschieden werden, da diese nach Abweisung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Löschung im Handelsregister vollbeendet sei. Auch die übrigen Gesellschafter der A KG seien nicht beizuladen. Denn der hier streitige Veräußerungsgewinn sei nicht auf der Ebene der Gesamthand, sondern als Sondergewinn des Klägers festzustellen. Die anderen Kommanditisten (Mitunternehmer) seien daher durch die vorliegende Entscheidung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen. Betroffen sei allerdings die Komplementär-GmbH, die A GmbH, da ihr in Höhe des Veräußerungsgewinns ein Verlust zuzurechnen sei. Deren Beiladung komme aber nicht in Betracht, da sie nach Abschluss der Liquidation und der Löschung im Handelsregister vollbeendet sei.
- 13 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. Bei einer Schätzung sei das Datum der Schätzung mit dem der Bilanzaufstellung gleichzustellen. Nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag habe aber noch nicht festgestanden, dass ein Ausgleich der negativen Kapitalkonten mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht gekommen sei. Zwar sei von der D Bank das Zwangsversteigerungsverfahren betrieben worden, zum Schluss des Jahres 2008 habe aber noch nicht festgestanden, dass die Zwangsversteigerung tatsächlich durchgeführt werden würde. Der Kläger habe zur Überzeugung des Senats dargelegt, dass ein Sanierungsverfahren ernsthaft betrieben worden sei. So habe die Gesellschafterversammlung im November 2008 die Sanierung im Insolvenzplanverfahren beschlossen, und es sei

auch ein Investor gefunden worden, der bereit gewesen sei, 94 % der Gesellschaftsanteile zu übernehmen. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 sei mithin offen gewesen, ob das Sanierungskonzept erfolgreich umgesetzt werden könne. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen wäre, stelle die Zwangsversteigerung eines Grundstücks ein wertbegründendes Ereignis dar. Denn erst mit dem Zuschlag habe sich der tatsächliche Wert des Grundstücks realisiert.

- 14 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt.
- 15 Zu Unrecht habe das FG entgegen den Ausführungen im Tatbestand die Beiladung der A KG mit der Begründung abgelehnt, dass diese nach der Abweisung des Antrags auf Insolvenzeröffnung und Löschung im Handelsregister vollbeendet sei. Auch gehe das FG unzutreffend davon aus, dass der Veräußerungsgewinn den Sonderbereich des Klägers betreffe. Dieser sei vielmehr im Gesamthandsbereich der A KG festgestellt worden. Auch sei die Komplementär-GmbH nicht im Handelsregister gelöscht. Sie sei weder in Liquidation noch sei über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Sie sei daher notwendig beizuladen gewesen.
- 16 Der Gewinnfeststellungsbescheid sei rechtmäßig. Mit der Auflösung der A KG durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei für den Kläger in Höhe des negativen Kapitalkontos, das nur in Folge von ausgleichsfähigen Verlusten negativ geworden und vom Kläger nicht auszugleichen sei, gemäß § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG ein Veräußerungsgewinn entstanden. Dies gelte auch dann, wenn der Tatbestand der Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung nicht vorliege. Ein Wegfallgewinn sei festzustellen, wenn feststehe, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht komme. Abzustellen sei insoweit auf die Erkenntnisse und Informationen am jeweiligen Bilanzstichtag, wobei wertaufhellende Ereignisse zu berücksichtigen seien. Zwar sei tatsächlich keine Bilanz erstellt worden. Werde der Gewinn daraufhin aber geschätzt, sei davon auszugehen, dass dieser Schätzung eine gedachte Bilanz zugrunde liege. Die Besteuerungsgrundlagen für den Veranlagungszeitraum 2008 seien im März 2009 geschätzt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt könnten wertaufhellende Tatsachen daher einbezogen werden. Spätestens seit dem 23. Juli 2008, dem Zeitpunkt, seitdem die D Bank die Zwangsversteigerung aus eigenem Recht verfolgt habe, habe es keine ernsthaften Sanierungsbemühungen der Gesellschafter mehr gegeben. Danach abgegebene Sanierungserklärungen der Gesellschafter seien reine Absichtserklärungen zur Vermeidung der Nachversteuerung der negativen Kapitalkonten gewesen. Die Zwangsversteigerung sei zu keinem Zeitpunkt ausgesetzt worden. Die Sanierung sei daher schon vor dem Bilanzstichtag gescheitert gewesen. Die Zwangsversteigerung des Erbbaurechts stelle mithin ein wertaufhellendes Ereignis dar. Mit der Versteigerung des Erbbaurechts im Januar 2009 sei der Verkehrswert des Erbbaurechts schon zum Bilanzstichtag, dem 31. Dezember 2008, erhellt worden. Es habe zu diesem Zeitpunkt festgestanden, dass der Wert des Erbbaurechts unter dem in der fiktiven Bilanz fortgeführten Buchwert gelegen habe und ein Ausgleich der negativen Kapitalkonten mangels stiller Reserven mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht komme.
- 17 Unter Heranziehung der entgegenstehenden Auffassung des FG, wonach stets auf die Realisierung des Veräußerungspreises abzustellen sei, liefere die Regelung in § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG ins Leere. Eine Nachversteuerung negativer Kapitalkonten könnte dann nur noch im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgen.
- 18 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Rechtsstreit zur erneuten Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 19 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 20 Das FG habe zu Recht von einer Beiladung der A KG abgesehen, da diese mit der Veräußerung des Erbbaurechts vollbeendet sei. Auch habe es zu Recht von der Beiladung der anderen Kommanditisten und der Komplementär-GmbH abgesehen, da diese von dem vorliegenden Rechtsstreit unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen seien.
- 21 Zu Recht habe das FG auch entschieden, dass ein Gewinn aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos nicht in 2008 zu erfassen gewesen sei. Die Sanierungsbemühungen seien am Bilanzstichtag noch nicht beendet gewesen.
- 22 Sollte wider Erwarten ein Veräußerungsgewinn im Streitjahr dem Grunde nach zu versteuern sein, seien § 15a i.V.m. § 31 Abs. 10 BerlinFG von Bedeutung.
- 23 Grundsätzlich sei nach der Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Beschluss vom

10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164) ein negatives Kapitalkonto, das durch ausgleichsfähige Verluste entstanden sei, in dem Veranlagungszeitraum nachzuversteuern, zu dessen Ende feststehe, dass ein Ausgleich mit künftigen Gewinnen nicht mehr zu erwarten sei. Die Entscheidung betreffe aber nur die Rechtslage bis zur Einführung des § 15a EStG.

- 24** Nach § 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 3, Satz 3 Nr. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sei § 15a EStG erst auf Verluste anzuwenden, die in nach dem am 31. Dezember 1994 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden seien, soweit die Verluste im Zusammenhang mit der Errichtung und der Verwaltung von Gebäuden entstanden seien, die mit öffentlichen Mitteln i.S. des § 6 Abs. 1 oder § 88 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes (WoBauG 2) gefördert worden seien. Nach § 15a BerlinFG gelte § 15a EStG nicht, soweit Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb auf der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 14a BerlinFG beruhen. § 15a BerlinFG sei nach § 31 Abs. 10 BerlinFG erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, für das § 15a EStG gelte. So lange § 15a EStG keine Anwendung finde, sei danach auch kein Veräußerungsgewinn zu besteuern. Die A KG sei sowohl nach dem WoBauG 2 als auch nach §§ 14, 14a, 15 BerlinFG gefördert worden. Daher seien Gewinne aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos gemäß § 15a EStG erst ab 1995 zu versteuern. Soweit das negative Kapitalkonto des Klägers auf Verlusten beruhe, die vor dem 1. Januar 1995 entstanden seien, sei ein Wegfallgewinn daher nicht zu versteuern. Zunächst steuerfrei belassene Tatbestände könnten nicht nachträglich der Besteuerung unterworfen werden. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Insolvenz der auf dem sozialen Wohnungsmarkt tätigen Gesellschaften durch die Einstellung der versprochenen Berlinförderung durch den Berliner Senat verursacht worden sei. Bürger, die ihre Einlage in diese Gesellschaften verloren hätten, würden nachträglich zusätzlich zur Kasse gebeten.
- 25** Würden die Verluste des Klägers, die diesem bis zum 31. Dezember 1994 zugerechnet worden seien, aus dem hier festgestellten Veräußerungsgewinn herausgerechnet, sei für das Streitjahr kein steuerpflichtiger Gewinn festzustellen.

Entscheidungsgründe

- 26** II. Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG die A KG sowie deren Gesellschafter nicht zum Verfahren beigelegt (dazu unter 1. und 2.). Ebenfalls zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass für den Kläger ein Veräußerungsgewinn im Streitjahr nicht festzustellen war (dazu unter 3.).
- 27** 1. Im Ergebnis zu Recht hat das FG von einer Beiladung der A KG gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO abgesehen, da diese bereits im Zeitpunkt der Klageerhebung handelsrechtlich vollbeendet und damit ihre Befugnis, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Klage zu erheben (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), erloschen war (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12).
- 28** Im handelsrechtlichen Sinne ist eine aufgelöste Personenhandelsgesellschaft regelmäßig vollbeendet, wenn die Liquidation abgeschlossen und das Gesamthandsvermögen vollständig abgewickelt ist. Darüber hinaus endet eine Personengesellschaft mit dem Auflösungsbeschluss auch ohne Durchführung eines Liquidationsverfahrens, wenn die Gesellschaft zuvor durch ihre geschäftliche Betätigung ihr Aktivvermögen verloren hat und Nachschüsse der Gesellschafter zur Begleichung der Schulden im Rahmen der Abwicklung (§ 155 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) nicht zu erlangen sind. Auf die Löschung der Personengesellschaft im Handelsregister kommt es dagegen nicht an. Die Löschung hat lediglich deklaratorische Bedeutung (BFH-Urteil vom 25. Juni 1992 IV R 86/90, BFH/NV 1993, 457).
- 29** Danach war die A KG bereits bei Klageerhebung (28. Oktober 2010) vollbeendet. Über ihr Vermögen war bereits durch Beschluss des AG ... im November 2006 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Die A KG ist damit kraft Gesetzes aufgelöst (§ 131 Nr. 3 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB). Sie verfügt über kein Aktivvermögen mehr, nachdem das Erbbaurecht im Januar 2009 zwangsversteigert worden ist. Auch die von dem Insolvenzverwalter von den Gesellschaftern zurückgeforderten Liquiditätsausschüttungen reichten ersichtlich bei weitem nicht, um die erheblichen Fremdverbindlichkeiten der A KG zu begleichen. War die A KG danach vermögenslos, ist sie ungeachtet der noch nicht erfolgten Löschung ihrer Firma im Handelsregister automatisch vollbeendet.
- 30** 2. Ebenfalls im Ergebnis zu Recht hat das FG von einer Beiladung der anderen Gesellschafter (Kommanditisten und Komplementärin) abgesehen.

- 31** a) Die Vollbeendigung der Personengesellschaft, hier der A KG, hat zur Folge, dass grundsätzlich alle ehemaligen Gesellschafter, die nicht selbst Klage erhoben haben, beizuladen sind, soweit sie vom Ausgang des Rechtsstreits i.S. des § 40 Abs. 2 FGO selbst betroffen sind (BFH-Urteil vom 24. September 2015 IV R 30/13, BFHE 251, 238, Rz 22). Die anderen ehemaligen Gesellschafter sind danach im Streitfall nicht beizuladen, da sie vom Ausgang des vorliegenden Rechtsstreits unter keinem denkbaren rechtlichen Gesichtspunkt in ihren Rechten betroffen sind.
- 32** Zutreffend weist das FA zwar darauf hin, dass die Feststellung des Aufgabegewinns aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos, anders als das FG ausgeführt hat, nicht den Sonderbereich des Klägers betrifft, dieser Gewinn vielmehr auf der Ebene der Gesamthand festzustellen ist. Dessen ungeachtet ist Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens nur der Wegfallgewinn, soweit er auf den Kläger entfällt. Die Frage, ob der auf den Kläger entfallende Wegfallgewinn zutreffend dem Grund und der Höhe nach in dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid erfasst worden ist, hat keine unmittelbaren rechtlichen Auswirkungen auf die Feststellung des Grunds und der Höhe der Wegfallgewinne für die anderen Kommanditisten.
- 33** b) Dies gilt auch für die Komplementär-GmbH der A KG, die A GmbH. Diese ist, wiederum anders als das FG in der Vorentscheidung ausführt, ausweislich des vorliegenden Handelsregisterauszugs weder gelöscht noch liquidiert. Gleichwohl ist auch die A GmbH von dem Rechtsstreit angesichts der vorliegenden Besonderheiten nicht betroffen. Zwar ist der persönlich haftende Gesellschafter in der Regel notwendig beizuladen, wenn der Rechtsstreit die Frage betrifft, ob und ggf. in welcher Höhe ein Kommanditist bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft in Folge des Wegfalls seines negativen Kapitalkontos einen Gewinn erzielt (BFH-Beschluss vom 2. Dezember 2005 IV B 37/04, nicht veröffentlicht), da in Höhe des Wegfallgewinns regelmäßig bei dem persönlich haftenden Gesellschafter ein Verlust in gleicher Höhe anzusetzen ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164). In dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 hat das FA aber diese Folgerungen für die A GmbH, die angesichts der Feststellung des Wegfallgewinns für den Kläger zu ziehen gewesen wären, nicht gezogen. So hat es für die A GmbH keinen Verlust in Höhe des festgestellten Gewinns aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos des Klägers festgestellt. Ungeachtet des Ausgangs des vorliegenden Rechtsstreits kommt eine Verlustberücksichtigung bei der A GmbH daher unter keinen Umständen in Betracht. Im Fall des Unterliegens des Klägers kann der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid nicht seitens des Gerichts dahin abgeändert werden, dass für die A GmbH ein Verlust in entsprechender Höhe festzustellen ist, da ein entsprechendes Begehren von der Klagebefugnis des Klägers nicht gedeckt ist. Im Falle des Obsiegens des Klägers entfielen die Feststellung eines Wegfallgewinns, eine Verlustfeststellung für die A GmbH käme dann ohnehin nicht in Betracht. Die Komplementärin ist durch die fehlende Beiladung im Ergebnis auch nicht rechtsschutzlos, wenn sie, was hier nicht festgestellt worden ist, nicht selber Rechtsmittel gegen den Gewinnfeststellungsbescheid eingelegt hat. Denn die Zurechnung des Verlustes bei ihr beruht auf der Übernahme der negativen Kapitalkonten der Kommanditisten. Wird das negative Kapitalkonto, wie offensichtlich im Streitfall auf Grund der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das FA geschehen, nicht auf die Komplementärin übertragen und ihr deshalb kein Verlust zugerechnet, kann dieser Bilanzierungsfehler nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, berichtigt und die damit verknüpfte Gewinnauswirkung nachgeholt werden (vgl. BFH-Urteile vom 11. Februar 1988 IV R 19/87, BFHE 153, 26, BStBl II 1988, 825, und vom 10. Dezember 1991 VIII R 17/87, BFHE 167, 331, BStBl II 1992, 650).
- 34** 3. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass für den Kläger ein Veräußerungsgewinn im Streitjahr nicht festzustellen war.
- 35** a) Scheidet ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar 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. 33 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.).
- 36** 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 WoBauG 2 gefördert sind.
- 37** 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.

- 38** 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 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.
- 39** 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 BFH in 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).
- 40** 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).
- 41** 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.
- 42** 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.

- 43** 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 HGB) 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 zugrunde (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1993 VIII R 86/90, BFHE 172, 388, BStBl II 1994, 174).
- 44** f) Diese Grundsätze hat das FG zutreffend auf den Streitfall angewandt.
- 45** Das FG geht ebenso wie die Beteiligten zutreffend davon aus, dass die A KG mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen im November 2006 kraft Gesetzes aufgelöst ist (§ 131 Nr. 3 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB; dazu bereits oben unter II.1.). Des Weiteren ist das FG davon ausgegangen, dass zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag noch nicht absehbar gewesen sei, dass das von der D Bank betriebene Zwangsversteigerungsverfahren betreffend das Erbbaurecht tatsächlich auch durchgeführt werden würde. Dem aus seiner Sicht glaubhaften Vortrag des Klägers folgend hat das FG weiterhin angenommen, dass zum Bilanzstichtag ein Sanierungsverfahren noch ernsthaft betrieben worden sei, da die Gesellschafterversammlung der A KG im November 2008 die Sanierung im Insolvenzplanverfahren beschlossen habe und ein Investor gefunden worden sei, der zur Übernahme von 94 % der Gesellschaftsanteile bereit gewesen sei. An die tatsächliche Feststellung, dass zum Bilanzstichtag ein Sanierungsverfahren noch ernsthaft betrieben wurde, ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da die Sachverhaltswürdigung des FG keinen Verstoß gegen die Denkgesetze erkennen lässt und das FA zulässige und begründete Revisionsrügen dagegen nicht erhoben hat. Soweit das FA erstmals im Revisionsverfahren vorträgt, die D Bank hätte einem Insolvenzplanverfahren nur mit vorheriger Genehmigung der E Bank zustimmen können, tatsächlich seien mit der D Bank und der E Bank keine ernsthaften Sanierungsverhandlungen geführt worden und die Sanierungserklärungen der Gesellschafter seien reine Absichtserklärungen zur Vermeidung der Nachversteuerung der negativen Kapitalkonten gewesen, handelt es sich um neues Vorbringen, welches im vorliegenden Revisionsverfahren mangels entsprechender Verfahrensrüge nicht mehr berücksichtigt werden kann.
- 46** Hat das FG damit für den Senat bindend festgestellt, dass zum Bilanzstichtag ein Sanierungsverfahren noch ernsthaft betrieben worden ist, folgt daraus zugleich, dass zu diesem Stichtag nicht feststand, dass eine Auffüllung des negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten unter keinem denkbaren Gesichtspunkt mehr in Betracht kommen konnte. Daraus, dass es nach dem Bilanzstichtag tatsächlich zu einer Zwangsversteigerung des Erbbaurechts gekommen ist und eine Sanierung der A KG nicht mehr in Betracht kommt, lassen sich angesichts der Feststellungen des FG keine Rückschlüsse auf das Fehlen einer Sanierungsabsicht zum maßgeblichen Bilanzstichtag ziehen. Die tatsächlich durchgeführte Zwangsversteigerung im Januar 2009 ist vielmehr ungeachtet der zeitlichen Nähe zum Bilanzstichtag eine neue, wertbegründende Tatsache, die zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag, dem 31. Dezember 2008, nicht zu berücksichtigen war. Ob der in der Zwangsversteigerung erzielte Veräußerungserlös

für die Bestimmung des Wertes des Erbbaurechts zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag wertaufhellend sein könnte, braucht der Senat danach im Streitfall nicht zu entscheiden.

47 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de