

Urteil vom 08. März 2017, IX R 16/16

Verrechenbare Werbungskostenüberschüsse eines Kommanditisten bei Übernahme eines negativen Kapitalkontos an einer vermögensverwaltenden KG

ECLI:DE:BFH:2017:U.080317.IXR16.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 15a, EStG § 21 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 15a, EStG § 21 Abs 1 S 2, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 05. April 2016, Az: 3 K 2802/13

Leitsätze

NV: Allein die Übernahme eines negativen Kapitalkontos an einer vermögensverwaltenden KG erhöht beim Erwerber der Kommanditanteile mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht das Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvolumen i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 15a EStG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 6. April 2016 3 K 2802/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Beigeladene, eine GbR, als Kommanditistin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Streitjahren 2008 bis 2010 zu Recht lediglich verrechenbare Werbungskostenüberschüsse i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 15a des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre (EStG) festgestellt hat.
- 2** Die am ... 1977 gegründete und am ... 1984 in das Handelsregister eingetragene Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Vermietung und Verwaltung der in ihrem Eigentum befindlichen Ladenlokale und sonstigen Immobilieneinheiten in A-Stadt ist. Die Beigeladene erwarb zum 1. Januar 1996 einen Kommanditanteil in Höhe von 60,61 % an der Klägerin gegen Zahlung von 3.170.000 DM und Übernahme des negativen Kapitalkontos des Altgesellschafters in Höhe von 3.428.488 DM.
- 3** In den Jahren bis 2007 wurden weder für die Beigeladene noch für die übrigen Kommanditisten der Klägerin Feststellungen i.S. des § 15a EStG getroffen.
- 4** In ihren Feststellungserklärungen für die Streitjahre machte die Klägerin negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 321.231 € für 2008, in Höhe von 352.099 € für 2009 und in Höhe von 439.837 € für 2010 geltend. Die Klägerin teilte mit, dass normalerweise der Erwerb des Kommanditanteils durch die Beigeladene zu einer Aufstockung der Buchwerte des Anlagevermögens in einer Ergänzungsbilanz hätte führen müssen, so dass sich ein noch höheres Abschreibungsvolumen ergeben hätte, welches nicht unter § 15a EStG falle. Hierauf habe man aber in Absprache mit dem seinerzeit für die Klägerin zuständigen Finanzamt Z verzichtet, wenn im Gegenzug die Verluste solange ausgleichsfähig i.S. des § 15a EStG blieben, bis das Kapitalkonto des Gesellschafters erreicht sei.
- 5** Das FA folgte dem nicht. Im Rahmen der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG, jeweils vom 27. Juli 2012,

wurden die den Kommanditisten und damit auch der Beigeladenen anteilig zuzurechnenden Werbungskostenüberschüsse als lediglich verrechenbar i.S. des § 15a Abs. 4 EStG festgestellt. Die der Beigeladenen zugerechneten Anteile an den Werbungskostenüberschüssen betragen 194.704 € für 2008, 213.149 € für 2009 und 266.592 € für 2010.

- 6** In den Erläuterungen zu diesen Bescheiden führte das FA jeweils aus, dass ein verrechenbarer Verlust für die Kommanditisten festzustellen sei. Zwar möge sich die Klägerin mit dem Finanzamt Z darauf geeinigt haben, eine Feststellung nach § 15a EStG nicht vorzunehmen, doch gelte diese Vereinbarung nur solange, bis das Kapital aus den --fiktiven-- Ergänzungsbilanzen aufgebraucht sei. Aus dem Schreiben des Bevollmächtigten der Klägerin vom 25. Februar 2005 zur Veranlagung für 2003 nebst der damals beigefügten Kapitalkontenübersicht ergebe sich, dass das zur Verlustdeckung zur Verfügung stehende Kapital spätestens im Jahr 2006 aufgebraucht gewesen sei. Deshalb werde ab dem Jahr 2008 eine Feststellung nach § 15a EStG durchgeführt.
- 7** Gegen diese Feststellungsbescheide legte die Klägerin Einspruch ein und machte dabei im Wesentlichen geltend, dass für die Beigeladene im Zeitraum zwischen dem 1. Januar 1996 und dem 31. Dezember 2011 Werbungskostenüberschüsse in Höhe von insgesamt 3.399.246 € entstanden seien.
- 8** Mit Einspruchsentscheidung vom 8. August 2013 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1250, veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Das von der Beigeladenen für den Erwerb des Kommanditanteils gezahlte Entgelt in Höhe von 3.170.000 DM sei als Verlustausgleichsvolumen durch die der Beigeladenen in den Jahren 1996 bis 2003 zugewiesenen Verlustanteile bereits aufgebraucht worden. Die Verlustanteile der nachfolgenden Jahre mussten daher bei der Beigeladenen zu einer Erhöhung des von ihr übernommenen negativen Kapitalkontos führen, so dass diese auch nur als verrechenbar i.S. des § 15a Abs. 1 und 2 EStG hätten behandelt werden können. Das übernommene negative Kapitalkonto mit einem Wert in Höhe von 3.428.488 DM sei nicht als Verlustausgleichsvolumen zu berücksichtigen. Es habe mangels entstandener und mit diesem verrechneter Gewinnanteile noch zu keiner finanziellen Belastung der Beigeladenen geführt. Diese habe vielmehr über die von ihr geleistete Barzahlung hinaus keine Aufwendungen getätigt, die als Verlustausgleichsvolumen im Rahmen des § 15a EStG hätten berücksichtigt werden können.
- 9** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 15a EStG).
- 10** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 8. August 2013 aufzuheben und die Feststellungsbescheide für die Streitjahre, jeweils vom 27. Juli 2012, mit der Maßgabe zu ändern, dass die der Beigeladenen zugerechneten Werbungskostenüberschüsse als ausgleichs- und abzugsfähig und nicht lediglich als verrechenbar i.S. des § 15a EStG festgestellt werden.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die in den Streitjahren auf die Beigeladene entfallenden Anteile an den Werbungskostenüberschüssen zu Recht als nur verrechenbare Werbungskostenüberschüsse i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 15a EStG festgestellt.
- 14** 1. Nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG ist § 15a EStG sinngemäß anzuwenden. Danach darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft --bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung am Werbungskostenüberschuss-- weder mit anderen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht.
- 15** a) Nach dem Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 15a EStG soll die Berechnung des Kapitalkontos einer Kommanditgesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung so weit wie möglich der Berechnung des Kapitalkontos bei einer Kommanditgesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb angeglichen werden (§. zuletzt

Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. September 2014 IX R 52/13, BFHE 247, 209, BStBl II 2015, 263). Unterschiede zwischen einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft und einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergeben sich deshalb, weil die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG), sondern durch Überschussrechnung zu ermitteln sind. Bei der sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG im Rahmen des § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG kann daher nicht --wie bei gewerblich tätigen Kommanditgesellschaften-- das Kapitalkonto der Steuerbilanz maßgebend sein. Vielmehr ist das Kapitalkonto jedes Gesellschafters selbständig zu ermitteln, wobei von den durch die einzelnen Gesellschafter geleisteten Einlagen auszugehen ist. Diese Einlagen sind um spätere Einlagen sowie um die positiven Einkünfte der Vorjahre zu erhöhen und um die Entnahmen und negativen Einkünfte der Vorjahre zu vermindern (vgl. BFH-Urteile vom 8. September 1992 IX R 335/87, BFHE 169, 418, BStBl II 1993, 281, unter III.; vom 15. Oktober 1996 IX R 72/92, BFHE 181, 462, BStBl II 1997, 250, m.w.N.). Eine derartige Berechnung des Kapitalkontos des einzelnen Gesellschafters einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft entspricht am ehesten dem Zweck des § 15a EStG: Als Ausdruck seiner erforderlichen aktuellen, wirtschaftlichen Belastung sollen nur solche Verlustanteile die Steuerschuld sofort mindern, die zu einer gegenwärtigen Vermögenseinbuße oder -gefährdung durch Haftung führen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 247, 209, BStBl II 2015, 263, Rz 13, m.w.N.).

- 16** b) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten für den Erwerb der Kommanditanteile zählen, bestimmt sich für die Gewinneinkünfte wie auch für die Überschusseinkünfte, mithin auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nach § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574; vom 28. März 2007 IX R 53/04, BFH/NV 2007, 1845). Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten.
- 17** Handelt es sich --wie im Streitfall-- um die Anschaffung des Anteils an einer Kommanditgesellschaft, so liegen nach den bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen (dazu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164) Anschaffungskosten vor, soweit die Zahlungen des Erwerbers den Stand des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters übersteigen. Übernimmt der Erwerber des Gesellschaftersanteils zusätzlich die Verpflichtung, ein negatives Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters mit künftigen Überschussanteilen aufzufüllen, so kann er weitere Anschaffungskosten erst dann geltend machen, wenn solche zur Verrechnung führenden Überschussanteile entstehen (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1845, Rz 16). Für gewerblich tätige Kommanditgesellschaften mit Steuerbilanz folgt dieses Ergebnis aus dem insoweit bilanzrechtlich bestehenden Passivierungsverbot solcher Verbindlichkeiten, die erst aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind (BFH-Urteil vom 14. Juni 1994 VIII R 37/93, BFHE 176, 10, BStBl II 1995, 246, unter 3.b, m.w.N.). Dies umfasst auch die Verpflichtung gegenüber dem veräußernden Gesellschafter, das negative Kapitalkonto mit künftigen Gewinnanteilen aufzufüllen. Das im Rahmen eines Gesellschafterwechsels übernommene unterscheidet sich von dem originär beim Altgesellschafter entstandenen negativen Kapitalkonto. Im Gegensatz zu diesem entsteht das negative Kapitalkonto des übernehmenden Gesellschafters nicht durch die Zuweisung eines Verlustanteils auf der Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung --für die das Passivierungsverbot keine Bedeutung hat--, sondern durch entgeltlichen Erwerb auf der Grundlage des Übernahmevertrags. Das Passivierungsverbot bedeutet, dass die Neugesellschafter im Zeitpunkt des Erwerbs des Gesellschaftersanteils noch keinen Aufwand geltend machen können; ein solcher entsteht erst, wenn sie auf einen Gewinnanteil verzichten müssen, der ihnen in der Folgezeit zuzurechnen ist (BFH-Urteil in BFHE 176, 10, BStBl II 1995, 246). Für eine vermögensverwaltende KG mit Überschussrechnung --wie im Streitfall-- folgt das dargestellte Ergebnis aus dem beschriebenen Normzweck und dem Regelungsgehalt des § 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 15a EStG. Eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Erwerbers tritt erst ein, wenn zur Verrechnung führende Überschussanteile entstehen. Allein aufgrund der Übernahme eines negativen Kapitalkontos an einer vermögensverwaltenden KG ist eine solche gegenwärtige, wirtschaftliche Belastung des Erwerbers nicht gegeben.
- 18** Dem Regelungsziel des § 15a EStG entsprechend hat der BFH bereits entschieden, dass beim Wechsel des Kommanditisten in die Rechtsstellung eines Komplementärs der für den Kommanditisten bisher festgestellte verrechenbare Verlust nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umzuqualifizieren ist (BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 VIII R 38/02, BFHE 203, 477, BStBl II 2004, 115, für eine GmbH & Co. KG, die zu einer OHG umgewandelt wurde). Selbst dann, wenn der Kommanditist seine Haftsumme nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das nach § 15a Abs. 1 EStG verrechenbare Verluste festgestellt wurden, in einem dem Gesamtbetrag des Fremdkapitals der KG entsprechenden (oder übersteigenden) Umfang erhöht (§§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 1 und 2, 175 HGB) und er damit auch für die (Alt-)Verbindlichkeiten einzustehen hat, die zum Anfall der verrechenbaren Verluste geführt haben,

werden diese aufgrund der nachträglichen Haftungserweiterung nicht in ausgleichsfähige Verluste umqualifiziert. Ebenso führen nachträgliche Einlagen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Werbungskostenüberschusses noch zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Werbungskostenüberschuss eines zukünftigen Wirtschaftsjahres, soweit durch den Werbungskostenüberschuss ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (§ 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG; § 15 Abs. 1a EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794, eingefügt; zuvor bereits BFH-Urteil vom 14. Dezember 1995 IV R 106/94, BFHE 179, 368, BStBl II 1996, 226, m.w.N.). Wenn jedoch der Wechsel des Kommanditisten in die Rechtsstellung des Komplementärs mit dem damit eintretenden Haftungsrisiko oder die nachträgliche Leistung einer Einlage in die KG nicht dazu führen, dass bereits vorhandene verrechenbare Werbungskostenüberschüsse in ausgleichs- und abzugsfähige Werbungskostenüberschüsse umqualifiziert werden, so kann dies erst recht nicht für die bloße Übernahme eines negativen Kapitalkontos durch den Erwerber des Kommanditanteils gelten, der insoweit zu diesem Zeitpunkt nicht wirtschaftlich belastet ist und sich keinem Haftungsrisiko aussetzt, sondern lediglich damit einverstanden ist, dass spätere Einnahmenüberschüsse zur Auffüllung des von ihm übernommenen negativen Kapitalkontos verwandt werden.

- 19 2. Nach diesen Grundsätzen hat es das FG zu Recht abgelehnt, die Verpflichtung der Beigeladenen, das übernommene negative Kapitalkonto mit künftigen Anteilen an Einnahmeüberschüssen der Klägerin zu verrechnen, ihrem Wert nach den Anschaffungskosten für den Erwerb des Kommanditanteils zuzurechnen.
- 20 Allein die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch den Erwerber eines Kommanditanteils erhöht nicht dessen Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvolumen.
- 21 a) Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffenen und daher nach § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindenden Feststellungen des FG sind die auf die Beigeladene entfallenden Anteile an den Werbungskostenüberschüssen zwischen 1996 und 2003 als ausgleichs- und abzugsfähig behandelt und von ihrer Einlage in Höhe des Barkaufpreises von 3.170.000 DM abgesetzt worden.
- 22 Ab dem Jahre 2004 war dieses Verlustausgleichsvolumen vollständig aufgebraucht und das FA hat die danach entstandenen, auf die Beigeladene entfallenden, Anteile an den Werbungskostenüberschüssen dem von der Beigeladenen übernommenen negativen Kapitalkonto in Höhe von 1.752.958 € (= 3.428.488 DM) hinzugerechnet. Sowohl die der Beigeladenen für die Jahre 2004 bis 2007 zugewiesenen Anteile an den Werbungskostenüberschüssen als auch das sich hieraus ergebende negative Kapitalkonto zum 31. Dezember 2007 in Höhe von ./ 2.768.502 € sind zwischen den Beteiligten rechnerisch unstreitig.
- 23 Mangels eines verbliebenen Verlustausgleichsvolumens hat das FA daher zu Recht die in den Streitjahren auf die Beigeladene entfallenden Anteile an den Werbungskostenüberschüssen in Höhe von 194.704 € (2008), 213.149 € (2009) und 266.592 € (2010) als lediglich verrechenbare Werbungskostenüberschüsse i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 15a Abs. 1 und 2 EStG festgestellt und dem negativen Kapitalkonto hinzugerechnet. Eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung der Beigeladenen trat insoweit in den Streitjahren nicht ein.
- 24 b) Das FG hat auch zutreffend erkannt, dass die Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit dieser Werbungskostenüberschüsse nicht aus einer Vereinbarung zwischen der Klägerin und dem Finanzamt Z folgt. Unbeschadet dessen, dass sowohl der Abschluss als auch der Inhalt einer solchen Vereinbarung vom FG nicht festgestellt werden konnten, haben Absprachen über Steueransprüche oder das materielle Ergebnis der Besteuerung wegen der strikten Bindung der Verwaltung an die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (s. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes und § 85 Satz 1 der Abgabenordnung; allgemein hierzu zuletzt Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, Rz 89 ff., m.w.N.) keine Bindungswirkung. Ebenso wenig hat das Finanzamt Z eine Zusage erteilt noch in sonstiger Weise einen Vertrauenstatbestand über die Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der Werbungskostenüberschüsse geschaffen. Insbesondere folgt bereits aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG), dass das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat. Dieser Grundsatz schließt daher die Bildung eines Vertrauenstatbestands aus, der über die im Feststellungsbescheid für ein Veranlagungsjahr zugrunde gelegte Entscheidung hinausgeht (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2015 IV R 7/13, BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219, Rz 36, m.w.N.).
- 25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de