

Urteil vom 10. Oktober 2024, IV R 10/22

Verlustausgleichsvolumen durch Einlagen trotz sogenannter Mehrentnahmen in Vorjahren

ECLI:DE:BFH:2024:U.101024.IVR10.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 1 S 1, EStG § 15a Abs 3, EStG § 15a Abs 4, EStG § 15a Abs 1a, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 13. April 2022, Az: 13 K 141/20 F

Leitsätze

Bei der Ermittlung der Höhe des verrechenbaren Verlustes des Kommanditisten gemäß § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind dessen im Verlustentstehungsjahr erbrachte Einlagen auch dann in voller Höhe zu berücksichtigen, wenn die Mittel hierfür bei wirtschaftlicher Betrachtung aus Entnahmen stammen, die der Kommanditist in Vorjahren --über die von ihm erbrachten Einlagen hinaus-- getätigt hat und die wegen § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu einer Gewinnhinzurechnung geführt haben. Eine Minderung der Einlagen um einen (negativen) außerbilanziellen Korrekturposten "Rückführung Mehrentnahmen" kommt nicht in Betracht.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.04.2022 - 13 K 141/20 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Höhe des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger). Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Minderung der vom Kläger im Jahr 2016 (Streitjahr) geleisteten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren.
- 2** Der Kläger war zunächst alleiniger Kommanditist der X-UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG. Im Jahr 2013 übertrug er einen Teilkommanditanteil auf A. Nach Umwandlung der als Komplementärin beteiligten UG in eine GmbH änderte sich die Bezeichnung der Kommanditgesellschaft in X-GmbH & Co. KG (nachfolgend: KG). Mit Beschluss des Amtsgerichts (AG) B-Stadt vom2019 wurde über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Geschäftsbetrieb der KG wurde eingestellt. Die KG ist laut Handelsregistereintrag vom2019 (Handelsregisterauszug HRA ... des AG C-Stadt vom 22.05.2024) aufgelöst. Der Insolvenzverwalter hat im September 2020 die Masseunzulänglichkeit angezeigt.
- 3** Am 25.06.2018 reichte die KG beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Feststellungserklärung für das Streitjahr ein. Das FA erließ am 06.07.2018 einen Bescheid für 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) und des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheid). Dabei folgte es bezüglich der Ermittlung des betrieblichen Gewinns der Feststellungserklärung und berücksichtigte unter anderem einen Hinzurechnungsbetrag gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. Abweichend von der Feststellungserklärung stellte das FA einen verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG für den Kläger in Höhe von 34.594,79 € und für A in Höhe von 65.713,95 € fest. Bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers berücksichtigte das FA einen Korrekturposten "Rückführung

Mehrentnahmen". Grund hierfür war, dass die Entnahmen des Klägers in den Jahren 2014 und 2015 dessen Einlagen überstiegen hatten. Eine Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG für diese Einlageminderungen war unterblieben, weil in den Feststellungszeiträumen bis einschließlich 2015 keine ausgleichsfähigen Verluste auf den Kläger entfallen waren (§ 15a Abs. 3 Satz 2 EStG). Die im Streitjahr vom Kläger erbrachten Einlagen in Höhe von 139.354 € wertete das FA in Höhe von 35.597,32 € als Rückführung der in den Vorjahren getätigten sogenannten Mehrentnahmen. In Höhe dieses Betrags brachte das FA einen die Einlagen mindernden Korrekturposten "Rückführung Mehrentnahmen" in Abzug, so dass sich der verrechenbare Verlust des Klägers entsprechend erhöhte.

- 4 Der nachfolgende Einspruch richtete sich zum einen gegen die vom FA bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes zugrunde gelegte Kapitalkontenentwicklung sowie zum anderen gegen die Minderung der vom Kläger im Streitjahr geleisteten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren. Nachdem im Einspruchsverfahren eine berichtigte Darstellung der Kapitalkontenentwicklung für die Jahre 2012 bis 2016 vorgelegt worden war, erließ das FA am 31.05.2019 einen geänderten Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheid, dem es die überarbeitete Kapitalkontenentwicklung zugrunde legte. Hinsichtlich des weiteren Streitpunkts --der Berücksichtigung der Position "Rückführung Mehrentnahmen" in Höhe von nunmehr 35.087,31 €-- half das FA dem Einspruch nicht ab. Es stellte einen verrechenbaren Verlust gemäß § 15a EStG für den Kläger in Höhe von 31.909,54 € und für A in Höhe von 77.854,74 € fest. Mit der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2019, die laut Betreffzeile allein die "Feststellung von Einkünften" betraf, wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Während des nachfolgenden Klageverfahrens erließ das FA am 24.04.2020 eine weitere Einspruchsentscheidung betreffend die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG, gegen die ebenfalls Klage erhoben wurde. Das Finanzgericht (FG) hat die Verfahren verbunden.
- 5 Im finanzgerichtlichen Verfahren wandten sich der Kläger und A gegen die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG durch das FA. Zum einen sei der Ansatz der Position "Rückführung Mehrentnahmen" beim Kläger rechtswidrig, da hierfür keine gesetzliche Grundlage bestehe. Zum anderen sei der unter Berücksichtigung der außerbilanziellen Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ermittelte steuerpflichtige Verlust anzusetzen, so dass der Verlust des Klägers in voller Höhe ausgleichsfähig und der Verlust der A nur in Höhe von 60.729,23 € nicht ausgleichsfähig sei.
- 6 Das FG, das nicht die KG, sondern deren Mitunternehmer als Kläger ansah, gab der Klage teilweise statt. Der Verlustfeststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG sei rechtswidrig, soweit das FA bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes zum Nachteil des Klägers die Position "Rückführung Mehrentnahmen" berücksichtigt habe. Nicht zu beanstanden sei hingegen die für den Kläger und A nachteilige Nichtberücksichtigung der außerbilanziellen Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. Soweit sich der Kläger auch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gewendet habe, sei die Klage unbegründet.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht rügt.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 13.04.2022 - 13 K 141/20 F aufzuheben, soweit dieses den verrechenbaren Verlust des Klägers im Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2016 auf 0 € herabgesetzt hat, und die Klage des Klägers auch insoweit als unbegründet abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Rahmen der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers eine Minderung der von diesem im Streitjahr geleisteten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren nicht zulässig ist.
- 13 1. Beteiligter des Revisionsverfahrens ist neben dem FA und dem BMF nur noch der Kläger, nicht auch A.

- 14** Nach § 122 Abs. 1 FGO ist zwar Beteiligter am Verfahren über die Revision, wer am Verfahren über die Klage beteiligt war.
- 15** Das FG hat --nach rechtsschutzgewährender Auslegung der Klageschrift-- angenommen, dass der Kläger und A Klage erhoben haben, da die KG im Zeitpunkt der Klageerhebung bereits faktisch vollbeendet und ihre Klagebefugnis erloschen war. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.I.2.a aa; vom 23.01.2001 - VIII R 30/99, BFHE 194, 403, BStBl II 2001, 621, unter II.2.; vom 30.03.2017 - IV R 4/15, Rz 27) und auch zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht. A ist aber nicht mehr Beteiligte des Revisionsverfahrens, weil sich das FA mit seiner Revision allein gegen die Herabsetzung des verrechenbaren Verlustes des Klägers durch das FG wendet und der Kläger und A --bezogen auf den Verfahrensgegenstand (hierzu unter 2.)-- keine notwendige Streitgenossenschaft gebildet haben (vgl. Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 122 FGO Rz 3; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 122 Rz 2).
- 16** 2. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG des Klägers für das Streitjahr.
- 17** a) Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (z.B. BFH-Urteil vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12).
- 18** b) Mit der Revision wendet sich das FA gegen die Herabsetzung des verrechenbaren Verlustes des Klägers im Streitjahr auf 0 €. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist dementsprechend nur die Höhe des im Verlustfeststellungsbescheid vom 31.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 festgestellten verrechenbaren Verlustes des Klägers.
- 19** 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Rahmen der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers dessen im Streitjahr erbrachte Einlagen in vollem Umfang zu berücksichtigen sind und sich somit ein verrechenbarer Verlust in Höhe von 0 € ergibt. Dies folgt aus § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, der auf dem Prinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs beruht (hierzu unter a). Eine Minderung dieser Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren kommt bei wortgetreuer Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG nicht in Betracht (hierzu unter b). Eine entsprechende Minderung lässt sich auch nicht aus einer teleologischen Reduktion des Einlagebegriffs in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG herleiten (hierzu unter c).
- 20** a) Die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers unter Einbeziehung der von ihm im Streitjahr geleisteten Einlagen folgt aus § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 21** aa) 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; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 EStG abzuziehenden und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), jährlich gesondert festzustellen.
- 22** bb) Das Gesetz definiert den Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG nicht. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich gegebenenfalls bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten gemeint, das durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen beziehungsweise durch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen bestimmt wird (z.B. BFH-Urteile vom 07.10.2004 - IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533, unter 1.a; vom 24.04.2014 - IV R 18/10, Rz 21; vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 27).
- 23** cc) Systematische Grundlage des § 15a EStG ist eine Verlustverrechnung nach Maßgabe des Haftungsbetrags am Bilanzstichtag (BTDrucks 8/4157, S. 3). Ob ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, bestimmt sich --wie § 15a Abs. 1 EStG zeigt-- durch einen Vergleich des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der

Verlustentstehung mit demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (sogenanntes Prinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs, Wacker, Der Betrieb 2004, 11; Steger, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2022, 2351; vgl. auch BFH-Urteile vom 14.10.2003 - VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.1.; vom 14.12.1995 - IV R 106/94, BFHE 179, 368, BStBl II 1996, 226, unter III.5.a). Der Betrag, in Höhe dessen ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, erhöht danach den zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres festzustellenden verrechenbaren Verlust (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 15; vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 25).

- 24** dd) Einfluss auf die Höhe des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung haben demnach grundsätzlich nur Einlagen und Entnahmen, die im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung erfolgen. Dementsprechend erhöhen auch die vom Kläger im Streitjahr geleisteten Einlagen den Kapitalkontenstand zum Ende des Streitjahres und mindern entsprechend die Höhe der verrechenbaren Verluste des Klägers.
- 25** b) Die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG schließt die Berücksichtigung eines Korrekturbetrags "Rückführung Mehrentnahmen" in Höhe von 35.087,31 € aus.
- 26** aa) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Frage, ob ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, allein anhand eines stichtagsbezogenen Vergleichs des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung mit demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu beantworten. Die Anknüpfung an die Kapitalkontenentwicklung des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung macht deutlich, dass nach der gesetzlichen Konzeption Entnahmen des Vorjahres für die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung grundsätzlich unbeachtlich sind und der Einlagebegriff in § 15a Abs. 1 EStG die im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung erbrachte Einlage meint.
- 27** Auch für den von der Finanzverwaltung für zutreffend erachteten "Korrekturmechanismus" bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers gemäß § 15a Abs. 1 EStG --das heißt die Minderung der vom Kläger erbrachten Einlagen um einen (negativen außerbilanziellen) Korrekturbetrag für sogenannte Mehrentnahmen-- findet sich im Wortlaut des Gesetzes keinerlei Anhalt.
- 28** bb) Dementsprechend hat die Tatsache, dass die Mittel für die Einlagen des Klägers bei wirtschaftlicher Betrachtung aus Entnahmen stammen, die dieser in den Vorjahren --über die von ihm erbrachten Einlagen hinaus-- getätigt hat und die wegen § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu einer Gewinnhinzurechnung geführt haben, auf die Ermittlung des Kapitalkontenstands zum Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung und damit auf die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers für das Streitjahr bei wortgetreuer Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG keinen Einfluss.
- 29** c) Die Minderung der vom Kläger im Streitjahr erbrachten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren lässt sich --entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung-- auch nicht aus einer teleologischen Reduktion des Einlagebegriffs in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG herleiten.
- 30** aa) Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes ausnahmsweise dann möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 11/20, BFHE 279, 531, BStBl II 2023, 830, Rz 22). Die teleologische Reduktion einer Gesetzesbestimmung, die darauf abzielt, den Geltungsbereich der Norm mit Rücksicht auf ihren Zweck gegenüber ihrem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken, ist dementsprechend nicht schon dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26.06.2007 - IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.; vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 24; vom 13.12.2022 - VIII R 23/20, BFHE 279, 132, BStBl II 2023, 480, Rz 19; vom 09.03.2023 - IV R 25/20, BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836, Rz 25).
- 31** bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt eine teleologische Reduktion des Einlagebegriffs in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG dahin, dass Verlustausgleichsvolumen nicht durch Einlagen aus der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen geschaffen werden darf, nicht in Betracht. Die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG führt in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis.
- 32** aaa) § 15a EStG will dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird. Die Belastung kann nicht über den Betrag hinausgehen, mit dem der

Kommanditist im Innenverhältnis für Schulden der Gesellschaft haftet (BFH-Urteil vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 30).

- 33** § 15a EStG beruht auf einer Typisierung, nach der --sowohl zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten als auch im Interesse einer möglichst einfachen Handhabung der Regelung-- aufgrund eines Kapitalkontenvergleichs gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (Grundregel) die Zurechnung ausgleichsfähiger Verluste grundsätzlich auf den Betrag der geleisteten Einlage beschränkt wird und ein darüber hinausgehender --das heißt die Einlage überschreitender-- Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG (erweiterter Verlustausgleich) daran gebunden ist, dass der Kommanditist mit einer gegenüber der geleisteten Einlage höheren Haftsumme im Handelsregister eingetragen ist und somit im Verhältnis zu den Gläubigern der KG einer sogenannten überschießenden Außenhaftung unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.2., m.w.N.). Allerdings kann es nicht als allgemein gültiges Element des gesetzgeberischen Plans angesehen werden, in allen denkbaren Fällen eine Kongruenz von Haftungsumfang und steuerrechtlicher Verlustausgleichsmöglichkeit zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.3.).
- 34** bbb) Dass der Kommanditist im Jahr der Einlage Verlustausgleichsvolumen schafft, obwohl er bei einer jahresübergreifenden wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung mit der Einlage sogenannte Mehrentnahmen zurückführt und der Gesellschaft letztlich kein "neues Kapital" zur Verfügung stellt, widerspricht nicht dem Sinn und Zweck des § 15a Abs. 1 EStG. Denn auch in diesem Fall kommt der Kommanditist mit der Einlage für die Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres auf. Dass der Einlage in den Vorjahren Entnahmen vorausgegangen sind, die wegen § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu einer Gewinnzurechnung geführt haben, ändert hieran nichts. Die ungekürzte Berücksichtigung der Einlagen entspricht sowohl der stichtagsbezogenen Systematik des § 15a Abs. 1 EStG als auch dem Ziel des Gesetzgebers, die Regelung einfach handhabbar zu gestalten. Vor diesem Hintergrund kann der Senat nicht erkennen, dass die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt.
- 35** ccc) Der Umstand, dass in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen für den Kommanditisten ein --jedenfalls aus Sicht der Finanzverwaltung-- ungerechtfertigter Vorteil entsteht und aus diesem Grund die Berücksichtigung eines negativen außerbilanziellen Korrekturpostens für die Rückführung sogenannter Mehrentnahmen unter Umständen "(sach-)gerechter" wäre (so wohl auch Steger, DStR 2022, 2351, 2355), lässt die Regelung möglicherweise als rechtspolitisch fehlerhaft erscheinen. Eine Rechtfertigung für eine teleologische Reduktion des § 15a Abs. 1 EStG ergibt sich hieraus jedoch nicht. Dies gilt auch in Bezug auf die von der Finanzverwaltung angesprochenen Manipulationsmöglichkeiten durch ein "'Hin und Her' von Entnahme und Einlage", zumal unklar ist, in welchem zeitlichen Gefüge ein missbräuchliches "'Hin und Her' von Entnahme und Einlage" anzunehmen wäre und welchen Einfluss andere, außersteuerliche Umstände wie etwa Vorgaben Dritter (zum Beispiel von Kreditinstituten) zur Kapitalausstattung der Gesellschaft in diesem Zusammenhang für die Rechtsanwendung hätten.
- 36** ddd) Auch der Einwand des BMF, ohne die Berücksichtigung eines Korrekturpostens für die Rückführung sogenannter Mehrentnahmen ergäben sich steuerliche Anreize für den Mitunternehmer, durch entsprechende Entnahmen eine Unterkapitalisierung der Gesellschaft herbeizuführen, statt das Kapital in der Gesellschaft zu belassen, kann nicht begründen, dass die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG in den Fällen sogenannter Mehrentnahmen zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt. § 15a EStG dient nicht der Kapitalerhaltung, sondern dazu, dem Kommanditisten den Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet ist.
- 37** eee) Will der Gesetzgeber in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen vom Grundkonzept des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs abweichen und den Begriff der Einlage einschränken, muss er hierfür --ähnlich wie er dies in § 15a Abs. 3 EStG für die Fälle der sogenannten Einlageminderung getan hat-- eine gesetzliche Regelung schaffen.
- 38** 4. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann eine Minderung der vom Kläger im Streitjahr erbrachten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen auch nicht aus § 15a Abs. 3 EStG hergeleitet werden.
- 39** Die Regelung schränkt zwar das Prinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs für die Fälle einer Einlage-beziehungsweise Haftungsminderung in gewisser Weise ein, sie erfasst jedoch bei wortgetreuer Auslegung nicht den Fall der sogenannten Mehrentnahme (hierzu unter a). Eine teleologische Extension des § 15a Abs. 3 EStG auf den Fall der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen kommt nicht in Betracht (hierzu unter b).

- 40** a) § 15a Abs. 3 EStG enthält Regelungen zur Einlage- und Haftungsminderung. Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung be- oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen (§ 15a Abs. 3 Satz 1 EStG). Wird der Haftungsbetrag im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um aufgrund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen (§ 15a Abs. 3 Satz 3 EStG). Der aufgrund der Einlage- oder Haftungsminderung zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlage beziehungsweise Haftungsminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist (§ 15a Abs. 3 Satz 2 und Satz 3 letzter Halbsatz EStG). Der zuzurechnende Betrag mindert die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind (§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG).
- 41** aa) Danach erachtet das Gesetz einen Verlustausgleich des Kommanditisten als nicht gerechtfertigt, wenn das am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung bestehende Eigenkapital der Gesellschaft alsbald wieder entzogen wird. § 15a Abs. 3 EStG macht daher den Verlustausgleich rückgängig. Rechtstechnisch geschieht dies nicht durch eine rückwirkende Änderung der Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr der Verlustentstehung, sondern durch die Zurechnung eines Betrags in Höhe der Einlage- oder Haftungsminderung als fiktiver (laufender) Gewinn (§ 15a Abs. 3 Satz 1 EStG). In gleicher Höhe wird der früher ausgleichsfähige Verlustanteil in einen verrechenbaren Verlustanteil "umgepolt" (§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG). Dementsprechend räumt § 15a Abs. 3 EStG einer nachträglichen Entnahme ausnahmsweise Relevanz in Bezug auf den steuerrechtlichen Verlustausgleich ein. Insoweit kommt es in den Fällen der Einlageminderung zu einer gewissen Einschränkung des Prinzips des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs.
- 42** bb) § 15a Abs. 3 EStG regelt dem Wortlaut nach allerdings nur die Fälle der Einlage- und Haftungsminderung, nicht hingegen den Fall der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen.
- 43** aaa) Die Regelung erfasst die vom Kläger in den Jahren 2014 und 2015 getätigten Entnahmen. Diese unterfielen § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG, führten jedoch --mangels ausgleichsfähiger Verluste des Klägers-- nicht zu einer Gewinnhinzurechnung. Denn nach § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG darf der zuzurechnende Betrag den Betrag der Verlustanteile nicht übersteigen, die im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- und abzugsfähig gewesen sind. Die ausgleichsfähigen Verluste bilden insoweit nicht nur die Höchstgrenze des Zurechnungsbetrags, sondern sind zugleich auch Voraussetzung für die Gewinnzurechnung. Ohne ausgleichsfähige Verluste in den Vorjahren ist kein Verlustausgleich rückgängig zu machen (vgl. Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15a Rz 63).
- 44** bbb) Zu der vorliegend streitigen "Rückführung Mehrentnahmen" enthält § 15a Abs. 3 EStG demgegenüber keine Aussage. Er bietet auch keine Grundlage für die --aus Sicht der Finanzverwaltung-- zu ziehende Rechtsfolge, das heißt die Berücksichtigung eines (negativen außerbilanziellen) Korrekturpostens "Rückführung Mehrentnahmen".
- 45** b) Eine teleologische Extension des § 15a Abs. 3 EStG dahin, dass sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren bei der Berechnung des verrechenbaren Verlustes zu berücksichtigen sind, kommt --entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung-- nicht in Betracht.
- 46** aa) Eine teleologische Extension setzt eine Regelungslücke voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf allerdings nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitischer Fehler"), reicht nicht aus (z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 27).
- 47** bb) § 15a Abs. 3 EStG ist in Bezug auf die Fälle der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen gemessen an seinem Sinn und Zweck nicht lückenhaft.
- 48** § 15a Abs. 3 EStG bezweckt, eine Umgehung der aus § 15a Abs. 1 EStG folgenden Begrenzung des Verlustausgleichs durch vorübergehende höhere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen oder eine nur vorübergehende Erweiterung der Außenhaftung zu verhindern (BFH-Urteil vom 20.06.2024 - IV R 17/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 23; vgl. auch BTDrucks 8/3648, S. 17). Dementsprechend macht § 15a Abs. 3 EStG den

Verlustausgleich rückgängig, weil die wirtschaftliche Belastung, die diesen zunächst gerechtfertigt hat, nachträglich entfällt (vgl. z.B. Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15a Rz 55). Durch eine entsprechende Gewinnhinzurechnung soll das gleiche Ergebnis herbeigeführt werden, als wenn von vornherein eine geringere Einlage geleistet worden wäre oder eine geringere Haftung bestanden hätte und der Verlustanteil bereits im Entstehungsjahr nicht ausgleichsfähig, sondern lediglich verrechenbar gewesen wäre (z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 28, m.w.N.). Eine Gewinnhinzurechnung ist allerdings ausgeschlossen, wenn es --wie im Streitfall-- keine ausgleichsfähigen Verluste in den Vorjahren gab.

- 49** Demnach will § 15a Abs. 3 EStG lediglich in dem Fall einer Einlage- beziehungsweise Haftungsminderung die Korrektur eines bereits erfolgten Verlustausgleichs ermöglichen, nicht aber Regelungen zu einer nachfolgenden "Wiedereinlage" treffen. Die Regelung ist insoweit nicht lückenhaft, wie die Finanzverwaltung meint. Vielmehr widerspräche eine Erweiterung ihres Anwendungsbereichs auf die Fälle der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen der vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung der Norm auf den Tatbestand der Einlage- und Haftungsminderung.
- 50** 5. Das von der Finanzverwaltung bevorzugte Normverständnis lässt sich auch nicht mit anderen Erwägungen begründen.
- 51** a) Die unter 3. und 4. dargelegten Gründe lassen es --entgegen der Auffassung des BMF-- nicht zu, aus einer Gesamtschau der Regelungen, insbesondere aus § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 EStG, herzuleiten, dass in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen ein (negativer außerbilanzieller) Korrekturposten zu bilden ist.
- 52** b) Auch ein Rückgriff auf die zur früheren Rechtslage ergangene Rechtsprechung des BFH zur Bildung eines (positiven außerbilanziellen) Korrekturpostens für nachträgliche Einlagen (z.B. BFH-Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359) kann das von der Finanzverwaltung gewünschte Ergebnis nicht begründen.
- 53** aa) Nach dieser Rechtsprechung führten Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurden, zum Ansatz eines (positiven außerbilanziellen) 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 waren, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte (vgl. BFH-Urteile vom 14.10.2003 - VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359; vom 26.06.2007 - IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007, 934; vom 20.09.2007 - IV R 10/07, BFHE 219, 92, BStBl II 2008, 118; vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 18).
- 54** Seinerzeit war der BFH der Auffassung, der nach § 15a Abs. 1 EStG erforderliche Vergleich des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung mit demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres führe für den Fall, dass eine Einlage vor dem Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung geleistet und nicht durch (ausgleichsfähige) Verluste verbraucht werde, zu --gemessen am Regelungszweck sowie der Systematik des § 15a EStG-- sinnwidrigen Ergebnissen. Die Vorschrift des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG sei deshalb für diese Fallkonstellation teleologisch zu reduzieren und die dadurch entstehende (verdeckte) Regelungslücke im Wege eines Analogieschlusses entsprechend dem Regelungsplan und der Entstehungsgeschichte des § 15a EStG dadurch zu schließen, dass außerhalb des Kapitalkontenvergleichs der geleistete Einlagebetrag --soweit er nicht durch im Wirtschaftsjahr der Einlage zugerechnete ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurde-- als Korrekturposten festzustellen sei. Damit waren Verlustanteile des Kommanditisten in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur Höhe des (noch) nicht verbrauchten Korrekturpostens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren, wenn durch die Verlustzurechnung ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte (BFH-Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.1.).
- 55** Demnach wollte die Rechtsprechung zwar --um einer Verletzung des Gleichheitssatzes entgegenzuwirken (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007, 934, unter II.2.b aa)-- "nicht verbrauchte Einlagen" in Folgejahren für den sofortigen Verlustabzug nutzbar machen. Um dies zu erreichen, durchbrach sie das Stichtagsprinzip des § 15a Abs. 1 EStG. Die Rechtsprechung nahm allerdings keine einschränkende Auslegung des Einlagebegriffs des § 15a Abs. 1 EStG vor.
- 56** bb) Dieser Rechtsprechung des BFH hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 15a Abs. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794), der gemäß § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG i.d.F. des JStG 2009 für alle nach dem 24.12.2008 getätigten Einlagen zur Anwendung kommt, den Boden entzogen. Seither

besteht kein Raum mehr für die Annahme einer Unvollständigkeit des Gesetzes in Bezug auf die Behandlung von "vorgezogenen Einlagen", die wesentliche Voraussetzung für diese Rechtsprechung des BFH war (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007, 934, unter II.2.b aa, m.w.N.).

- 57** aaa) § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG sieht vor, dass nachträgliche Einlagen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes noch zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres führen, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Nachträgliche Einlagen im Sinne des § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG sind Einlagen, die nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet werden, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust im Sinne des § 15a Abs. 1 EStG entstanden oder ein Gewinn im Sinne des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG zugerechnet worden ist (§ 15a Abs. 1a Satz 2 EStG).
- 58** bbb) In § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG knüpft der Gesetzgeber ausdrücklich an das Grundprinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs an und entzieht damit der Rechtsprechung des BFH zur Bildung eines (positiven außerbilanziellen) Korrekturpostens für "vorgezogene Einlagen" den Boden.
- 59** Die Bildung eines entsprechenden Korrekturpostens für nach dem 24.12.2008 getätigte "vorgezogene Einlagen" ist nach dem Willen des Gesetzgebers unabhängig davon ausgeschlossen, dass der Kommanditist durch eine entsprechende Einlage, die er zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos leistet, bei wirtschaftlicher Betrachtung (auch) die Verluste vergangener Jahre trägt. Eine Berücksichtigung entsprechender Einlagen kommt nunmehr --soweit sie sich nicht im Zusammenhang mit Verlusten im Wirtschaftsjahr der Einlage auswirken-- lediglich nach Maßgabe des § 15a Abs. 2 Satz 2 EStG und damit erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils oder der Betriebsveräußerung oder -aufgabe in Betracht. Eine von der Rechtsprechung zu schließende Gesetzeslücke in Bezug auf "vorgezogene Einlagen" ist damit nicht mehr ersichtlich. Auch eine Durchbrechung des § 15a EStG zugrunde liegenden Stichtagsprinzips ist auf dieser Grundlage nicht mehr begründbar, und zwar weder für entsprechende "vorgezogene Einlagen" noch für den Fall der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen.
- 60** c) Der --allein unter Verweis auf die nicht näher erläuterte Formulierung der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 16/10189, S. 49) erhobene-- Einwand des BMF in der mündlichen Verhandlung, § 15a Abs. 1a EStG diene der Missbrauchsbekämpfung und verfolge damit ähnliche Ziele wie die vorliegend streitige Berücksichtigung eines negativen Korrekturpostens für sogenannte Mehrentnahmen, überzeugt nicht. Denn der Senat kann bereits nicht erkennen, welche Missbrauchsfälle von § 15a Abs. 1a EStG erfasst werden sollen.
- 61** d) Entgegen der Auffassung des BMF führt auch die Rechtsprechung des BFH zur sogenannten späteren haftungsbeendenden Einlage des Kommanditisten (vgl. BFH-Beschluss vom 10.06.1999 - IV B 126/98, BFH/NV 1999, 1461) zu keinem anderen Ergebnis, denn sie betrifft weder das Problem der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen, noch liefert sie für diese Fälle einen hinreichenden Grund, die bei wortgetreuer Auslegung des Gesetzes gebotene stichtagsbezogene Betrachtung zu durchbrechen.
- 62** 6. Schließlich hat das FG auch zutreffend erkannt, dass die vom FA vorgenommene Minderung des ausgleichs- beziehungsweise abzugsfähigen Verlustes des Klägers nicht auf § 42 AO gestützt werden kann.
- 63** a) Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand der Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO). Anderenfalls entsteht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.
- 64** Ein Missbrauch liegt nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 65** b) Ausgehend von den Feststellungen des FG fehlt es im Streitfall an Hinweisen darauf, dass der Kläger den in § 15a Abs. 1 EStG festgeschriebenen Grundsatz des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs in rechtsmissbräuchlicher Weise durch gegenläufige Entnahmen und Einlagen in zeitlicher Nähe zum Jahreswechsel

ausgenutzt hat. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstrittig, so dass der Senat auf weitergehende Ausführungen verzichtet.

66 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de