

Urteil vom 09. Juli 2015, IV R 19/12

Einbeziehung eines negativen Kapitalkontos in die Berechnung des Veräußerungsgewinns eines gegen Entgelt aus einer KG ausscheidenden Kommanditisten

BFH IV. Senat

EStG § 15a, EStG § 16 Abs 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2, HGB § 169 Abs 1 S 2, HGB § 171 Abs 1, HGB § 172 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 02. April 2012, Az: 6 K 6267/05 B

Leitsätze

Scheidet ein Kommanditist gegen Entgelt aus einer KG aus, ist ein von ihm nicht auszugleichendes negatives Kapitalkonto bei der Berechnung seines Veräußerungsgewinns in vollem Umfang zu berücksichtigen. Es kommt nicht darauf an, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 3. April 2012 6 K 6267/05 B aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war seit 1981 bis zu seinem Ausscheiden zum 31. Dezember 1999 Kommanditist der im Jahr 1980 gegründeten, zwischenzeitlich in Liquidation befindlichen X-GmbH & Co. KG (Beigeladene) mit einer Kapitaleinlage von (einschließlich Agio) 105.000 DM. Gegenstand des Unternehmens der Beigeladenen war im Streitjahr 1999 die Verpachtung eines mit einer Pflegeeinrichtung bebauten Grundstücks. An der Beigeladenen war eine Vielzahl von Kommanditisten als Kapitalanleger beteiligt.
- 2** Nach § 5 Nr. 5 des Gesellschaftsvertrags der Beigeladenen besteht keine Nachschusspflicht der Gesellschafter. In § 13 Nr. 2 ist vorgesehen, dass das nach Abzug einer Vorwegvergütung zugunsten der Komplementärin verbleibende Geschäftsergebnis auf alle Gesellschafter entsprechend der Höhe ihrer Einlagen verteilt wird. Nach § 13 Nr. 4 wird der zu verteilende Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet, es sei denn, dass das Verlustvortragskonto noch nicht wieder ausgeglichen ist oder die Liquiditätslage der Gesellschaft eine Ausschüttung nicht zulässt.
- 3** § 14 Nr. 2 enthält folgende Regelung:
"Entnahmen sind außerhalb der Ausschüttungen gemäß § 13 nur zulässig, wenn die Gesellschafterversammlung einen entsprechenden Beschluß mit den Stimmen der persönlich haftenden Gesellschafterin faßt und die Liquiditätslage der Gesellschaft es zuläßt. ... Entnahmen dürfen nur einheitlich von allen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitaleinlagen erfolgen."
- 4** In den Jahren 1981 bis 1990 wurden dem Kläger im Wesentlichen zunächst Verlustanteile und seit 1991 bis zu seinem Ausscheiden Gewinnanteile zugewiesen. Der auf den Kläger insgesamt entfallende Verlustanteil --nach Verrechnung mit den Gewinnanteilen-- betrug 75.377,64 DM.
- 5** Seit 1984 nahm die Beigeladene sog. "Ausschüttungen aus der Liquidität" für alle Kommanditisten vor. Die

jeweiligen Beträge verbuchte sie als Entnahmen der jeweiligen Anteilseigner auf deren Kapitalkonten. Der auf den Kläger verbuchte Anteil betrug insgesamt 77.903,41 DM.

- 6 Den auf den Kläger anlässlich seines Ausscheidens entfallenden Veräußerungsgewinn ermittelte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zuletzt mit während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 17. November 2005 wie folgt (Angaben in DM):

Kapital des Klägers	100.000,00
zzgl. Agio	<u>5.000,00</u>
	105.000,00
abzgl. Saldo aus Gewinn- und Verlustzuteilungen	<u>/. 75.377,64</u>
	29.622,36
abzgl. Ausschüttungen aus Liquidität	<u>/. 77.903,41</u>
entspricht dem negativen Kapitalkonto zum 31. Dezember 1999	/. 48.281,05
zzgl. Auseinandersetzungsguthaben	<u>23.192,00</u>
Veräußerungsgewinn	71.473,05.

- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der der Kläger begehrte, für ihn keinen Veräußerungsgewinn festzustellen, mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1837 veröffentlichtem Urteil statt.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 16 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor:
- 9 Das FG habe den Veräußerungsgewinn fehlerhaft ermittelt. Auch das FG gehe zwar davon aus, dass ein negatives Kapitalkonto vom Veräußerungspreis abzuziehen sei, soweit es nicht ausgeglichen werde. Entgegen der Auffassung des FG gelte das aber auch, wenn und soweit das Kapitalkonto --wie im Streitfall-- durch zulässige Entnahmen negativ geworden sei. Mit dem FG sei zwar davon auszugehen, dass es sich bei den streitigen Ausschüttungen um handelsrechtlich zulässige Ausschüttungen gehandelt habe und der Kläger handelsrechtlich nicht verpflichtet gewesen sei, die Ausschüttungen zurückzuzahlen. Nach § 169 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung (HGB) sei ein Kommanditist jedoch verpflichtet, zukünftige Gewinne bis zur Höhe der zu leistenden Einlage in der Gesellschaft zu belassen. Diese Verpflichtung gehe auf den Erwerber oder auf die verbliebenen Gesellschafter über. Die Übernahme der Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos sei als Gegenleistung für die Übertragung des Kommanditanteils zu beurteilen und führe so zur Erhöhung des festzustellenden Veräußerungsgewinns.
- 10 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Zu Recht habe das FG darauf abgestellt, dass es einen Unterschied machen müsse, ob sich aus dem negativen Kapitalkonto eines ausgeschiedenen Kommanditisten eine Verbindlichkeit ergebe oder nicht. Denn nur wenn dem Kommanditisten im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden eine Verbindlichkeit abgenommen werde, weil er von den verbleibenden Gesellschaftern oder einem Dritten freigestellt werde oder weil die Gesellschaft auf einen Anspruch verzichte, erhalte er eine Gegenleistung, die dann zusätzlich zu einem darüber hinaus gezahlten Abfindungsbetrag zu berücksichtigen sei. Habe die Gesellschaft keinen Ausgleichsanspruch, weil das negative Kapitalkonto auf gesellschaftsrechtlich zulässigen und wirksam beschlossenen Entnahmen beruhe, sei davon auszugehen, dass das negative Kapitalkonto nicht besteuert werden könne. Jede andere Beurteilung würde auch gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen. Denn der ausscheidende Kommanditist habe nichts erlangt, was seine Leistungsfähigkeit erhöht haben könnte. Die Besteuerung von Scheingewinnen sei verfassungsrechtlich ausgeschlossen. Die Einlagenrückgewähr als solche sei steuerneutral und könne auch nicht über das negative Kapitalkonto besteuert werden.

- 13** Zu Unrecht berufe sich das FA auf § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB. Diese Vorschrift begründe keine Verpflichtung, sondern mindere lediglich den Auszahlungsanspruch des Gesellschafters. Zudem sei sie für den ausgeschiedenen Kommanditisten auch nicht anwendbar.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Feststellung des Veräußerungsgewinns des Klägers im Bescheid vom 17. November 2005 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Zu Recht hat das FA bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns des Klägers anlässlich seines Ausscheidens aus der Beigeladenen den Gewinn aus der Auflösung seines negativen Kapitalkontos auch insoweit berücksichtigt, als das Kapitalkonto (auch) durch Liquiditätsausschüttungen negativ geworden war.
- 15** 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der dabei zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn oder -verlust der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 16** 2. Scheidet ein Kommanditist aus einer KG aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen kraft Gesetzes den verbleibenden Gesellschaftern zu (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs in der im Streitjahr geltenden Fassung). Steuerlich ist hierin grundsätzlich eine Veräußerung des Gesellschaftersanteils an die verbleibenden Gesellschafter zu sehen, sofern dieser Vorgang entgeltlich erfolgt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Januar 2010 IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483). Scheidet ein Kommanditist gegen Entgelt aus einer KG aus, ergibt sich der Veräußerungsgewinn daher aus der Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto (z.B. BFH-Urteil vom 12. Juli 2012 IV R 12/11, BFH/NV 2013, 200).
- 17** a) Als Veräußerungspreis ist danach zunächst der Abfindungsanspruch des Klägers gegen die Beigeladene in Höhe von 23.192 DM zu berücksichtigen. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 18** b) Dem Veräußerungspreis ist der Wert des Anteils am Betriebsvermögen, d.h. das Kapitalkonto des Klägers gegenüberzustellen. Dieses war zum maßgeblichen Stichtag (31. Dezember 1999) negativ (./ 48.281,05 DM).
- 19** aa) Auch ein negatives Kapitalkonto ist dem Veräußerungspreis gegenüberzustellen und führt damit rechnerisch zur Erhöhung eines Veräußerungsgewinns, soweit es nicht ausgeglichen wird. Dabei kommt es entgegen der Auffassung des FG nicht darauf an, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist.
- 20** (1) In der Rechtsprechung ist bereits geklärt, dass in den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten der Teil seines negativen Kapitalkontos einzubeziehen ist, der auf ausgleichsfähige Verluste zurückzuführen ist. Gleiches gilt für den Teil, der auf nach § 15a EStG lediglich verrechenbaren Verlusten beruht; Letzterer bleibt im Ergebnis allerdings ohne ertragsteuerliche Auswirkung, da der Gewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos insoweit um den für den Kommanditisten festgestellten verrechenbaren Verlust zu mindern ist (z.B. BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b aa, m.w.N.).
- 21** (2) In den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten ist aber auch der Teil seines negativen Kapitalkontos einzubeziehen, der auf (hier zulässige) Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zurückzuführen ist. Dabei kommt es entgegen der Auffassung des FG nicht darauf an, ob es sich bei der Entnahme um nach dem Gesellschaftsvertrag rückzahlungspflichtige oder nicht rückzahlungspflichtige Auszahlungen handelt. Eine etwaige Rückzahlungspflicht kann indes den Veräußerungsgewinn mindern (siehe dazu II.2.b bb).
- 22** (a) Entnahmen, die den Anfall eines negativen Kapitalkontos bedingen oder ein solches Konto weiter belasten, werden dem Mitunternehmer aufgrund der Hinzurechnungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht als Verluste zugerechnet. Sie erhöhen vielmehr --gleich einer nachträglichen Änderung der Gewinnverteilung-- den aus der

mitunternehmerischen Beteiligung erzielten Vermögenszuwachs des Gesellschafters (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b bb).

- 23** (b) Ebenso wie ein durch Zurechnung von Verlusten negativ gewordenes Kapitalkonto bringt auch ein durch Entnahmen negativ gewordenes Kapitalkonto im Verhältnis der Gesellschafter untereinander zum Ausdruck, dass der belastete Gesellschafter am künftigen Vermögenszuwachs der Gesellschaft bis zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos nicht beteiligt ist, vielmehr seine Gewinnanteile den Mitgesellschaftern überlassen muss (vgl. § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- 24** Diese Belastung, das Kapitalkonto mit zukünftigen Gewinnen auszugleichen, entfällt jedoch mit dem Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft und geht auf die verbleibenden Gesellschafter über (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b cc). Insoweit erlangt der Ausscheidende mit der Befreiung von der Verpflichtung, das negative Kapitalkonto mit zukünftigen Gewinnen auszugleichen, eine Gegenleistung für die Veräußerung seines Kommanditanteils.
- 25** (c) Die Besteuerung des Gewinns aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos, soweit dieses auf nicht ausgeglichene Entnahmen zurückzuführen ist, ist auch im Hinblick auf die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit geboten. Für eine Differenzierung hinsichtlich der Steuerbarkeit eines Gewinns aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos danach, ob die Liquiditätsausschüttungen als rückzahlungspflichtig oder als nicht rückzahlungspflichtig behandelt werden, besteht kein sachlicher Grund. Auch eine nach dem Gesellschaftsvertrag rückzahlungspflichtige Auszahlung kann steuerrechtlich eine Entnahme darstellen, wenn sie nicht betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267). In beiden Fällen ist die individuelle Leistungsfähigkeit des ausscheidenden Mitunternehmers durch die nicht zurückgezahlte, nicht betrieblich veranlasste Auszahlung in gleicher Weise gesteigert und stellt sich letztlich als Ertrag der mitunternehmerischen Beteiligung dar (vgl. Demuth, Kölner Steuerdialog 2013, Nr. 5, 18381).
- 26** (d) Dass eine später nicht "ausgeglichene" Entnahme, die zum Entstehen oder zu einer Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt, vom Kommanditisten grundsätzlich zu versteuern ist, ergibt sich schließlich auch aus § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG. Danach ist einem Kommanditisten im Fall einer vorangegangenen Verlustnutzung (§ 15a Abs. 3 Satz 2 EStG) der Betrag einer Entnahme als Gewinn zuzurechnen, soweit durch die Entnahme ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht. Liegen die Voraussetzungen des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG vor, ist dem Kommanditisten in Höhe der Entnahme ein Gewinn allerdings nicht erst im Jahr der Auflösung seines Kapitalkontos zuzurechnen, sondern bereits im Jahr der Entnahme.
- 27** (3) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FA in den Veräußerungsgewinn des Klägers zu Recht auch den Teil seines negativen Kapitalkontos einbezogen, der auf die Liquiditätsausschüttungen zurückzuführen ist.
- 28** (a) Revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden ist die Wertung des FG, dass es sich bei den Liquiditätsausschüttungen um nach § 14 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags der Beigeladenen zulässige Auszahlungen handelt und sich aus dem Gesellschaftsvertrag auch keine Verpflichtung des Klägers zu ihrer Rückzahlung ergab. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Steuerrechtlich handelt es sich danach bei den streitigen Ausschüttungen in jedem Fall um ("zulässige") Entnahmen.
- 29** (b) Diese Entnahmen waren auch nicht bereits im Jahr der Auszahlung gewinnerhöhend zu erfassen, sondern erst im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos im Streitjahr. Denn die Voraussetzungen des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG lagen in den jeweiligen Entnahmejahren nicht vor. Zwar hat der Kläger den weitaus größten Teil der Entnahmen, durch die sich sein negatives Kapitalkonto erhöhte, in Jahren vor dem Streitjahr getätigt. Es fehlte aber in den Entnahmejahren jeweils an dem Erfordernis, dass aufgrund der (jeweiligen) Entnahme keine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung entstanden sein darf. Da durch die Auszahlung die für den Kläger als Kommanditist im Handelsregister eingetragene Haftsumme unterschritten wurde, lebte seine Haftung nach den §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 HGB infolge der Entnahmen wieder auf, so dass die Voraussetzungen des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG nicht vorlagen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. März 2008 IV R 35/07, BFHE 220, 472, BStBl II 2008, 676). Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, so dass der Senat auch insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 30** (c) Nach den mit durchgreifenden Verfahrensrügen nicht angegriffenen und daher den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger auch Ausschüttungen in der vom FA bei der Ermittlung des

Veräußerungsgewinns berücksichtigten Höhe (77.903,41 DM) erhalten.

- 31** bb) Zwar ist ein Veräußerungsgewinn um drohende Haftungsansprüchen im Zusammenhang mit der Beteiligung dadurch zu kürzen, dass die Haftungsbeträge in einer Sonderbilanz des Kommanditisten zurückgestellt werden (z.B. BFH-Urteil in BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.c). Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG musste der Kläger bei seinem Ausscheiden zum 31. Dezember 1999 mit einer Haftungsanspruchnahme aber nicht rechnen, so dass der Veräußerungsgewinn im Hinblick hierauf nicht zu mindern war.
- 32** c) Der Veräußerungsgewinn des Klägers beträgt danach (23.192 DM + 48.281,05 DM =) 71.473,05 DM und entspricht damit dem vom FA im angegriffenen Bescheid vom 17. November 2005 für den Kläger festgestellten Veräußerungsgewinn.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Beigeladenen können nach § 135 Abs. 3 FGO keine Kosten auferlegt werden, da sie weder einen Sachantrag gestellt noch ein Rechtsmittel eingelegt hat.
- 34** 4. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de