# Urteil vom 01. März 2018, IV R 16/15

**Zuordnung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils eines Kommanditanteils**

ECLI:DE:BFH:2018:U.010318.IVR16.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 2 S 1, EStG § 15a Abs 2 S 1, HGB § 167 Abs 3, HGB § 169 Abs 1 S 2, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , BGB § 717 S 2

vorgehend FG Düsseldorf, 21. Januar 2015, Az: 16 K 3127/12 F

## Leitsätze

Überträgt ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG, geht der verrechenbare Verlust anteilig auf den Übernehmer über, wenn diesem auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22. Januar 2015 16 K 3127/12 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) sowie ihr Ehemann, der Beigeladene zu 1., sind Kommanditisten der ebenfalls beigeladenen A-GmbH & Co. KG (KG). Vor dem Streitzeitraum (2007 bis 2010) waren sie mit Einlagen in Höhe von 38.346,89 € (Klägerin) und 58.231,85 € (Beigeladener zu 1.) an der KG beteiligt.

2 § 6 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sah vor, dass die KG für jeden Gesellschafter neben dem festen Kapitalkonto ein sog. Privatkonto führt. Über dieses Konto sollte der Verrechnungsverkehr zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern stattfinden. Gewinn und Verlust sollten anhand der festen Kapitalkonten verteilt und sodann den Privatkonten gutgebracht oder belastet werden. Einlagen zum Ausgleich negativer Beträge auf den Privatkonten waren jederzeit zulässig. Entnahmen von Guthaben auf dem Privatkonto eines Kommanditisten waren untersagt, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Im Übrigen durften Entnahmen aufgrund eines mit einfacher Mehrheit zu fassenden Gesellschafterbeschlusses vorgenommen werden (§ 11 Abs. 3 und § 12 des Gesellschaftsvertrags).

3 In den Bilanzen der KG war das Eigenkapital aufgeschlüsselt in Kommanditkapital, variables Kapital, Entnahmen, Einlagen und Gewinn/Verlust. Die Kapitalkontenentwicklung unterschied zwischen dem Festkapital/Kapitalkonto I einerseits und den variablen Kapitalkonten/Kapitalkonto II andererseits. Das Kapitalkonto II errechnete sich aus den Positionen Verlustausgleichskonto, Privatkonto und Gewinn bzw. Verlust; das Privatkonto umfasste die Einlagen und Entnahmen.

4 Mit "Schenkungsvertrag" vom 15. Dezember 2006 übertrug der Beigeladene zu 1. einen Teilkommanditanteil in Höhe von 52.437,13 € auf die Klägerin. Die Übertragung erfolgte zum 1. Januar 2007. Fortan verfügten der

Beigeladene zu 1. und die Klägerin --nach einer geringfügigen Kapitalerhöhung-- über Beteiligungen in Höhe von 5.800 € und 90.800 €. Der Vertrag enthielt u.a. die folgenden Bestimmungen:

5 "§ 2 Schenkung

(1) [...] Alle Ansprüche aus dem für den Schenker geführten Privatkonto bleiben unberührt. Insbesondere das gemäß § 6 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages [...] für den Schenker geführte Privatkonto verbleibt dem Schenker und wird von diesem/für diesen unverändert fortgeführt.

(2) In Vollzug der vorstehenden Schenkungsabrede tritt der Schenker hiermit die Kommanditeinlage in Höhe von Euro 52.437,13 sowie [den Anteil] an den sonstigen für ihn geführten Konten mit Ausnahme des Privatkontos (§ 6 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages) an die dies annehmende Beschenkte ab."

6 Vor diesem Hintergrund vollzog die KG die Teilanteilsübertragung in den Jahresabschlüssen ab 2007 auf den festen Kapitalkonten der Gesellschafter nach, während die Verteilung des Kapitals im Übrigen unverändert blieb.

7 Zum 31. Dezember 2006 betrug der verrechenbare Verlust des Beigeladenen zu 1. 178.004,39 €.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ordnete diesen Verlust im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf den 31. Dezember 2007 bis 31. Dezember 2010 jeweils vollständig dem Beigeladenen zu 1. zu.

9 Dagegen wandte sich die KG mit Einsprüchen und machte geltend, dass der für den Beigeladenen zu 1. festgestellte verrechenbare Verlust mit der Teilanteilsübertragung anteilig auf die Klägerin übergegangen sei.

10 Die Einsprüche hatten insoweit keinen Erfolg. Das FA vertrat die Auffassung, ein anteiliger Übergang des verrechenbaren Verlustes habe nicht stattgefunden, da die Ursache für den verrechenbaren Verlust in Gestalt des negativen Kapitalkontos nicht mitübertragen worden sei. Aufgrund seiner zivilrechtlichen Ausgestaltung stelle das zurückbehaltene Kapitalkonto II ein Eigenkapitalkonto i.S. des § 15a EStG dar. Es liege daher keine vollständige Übertragung des anteiligen Kommanditkapitals vor. Ein Übergang des verrechenbaren Verlustes liefe zudem dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage --nach notwendiger Beiladung des Ehemanns der Klägerin-- mit Urteil vom 22. Januar 2015 16 K 3127/12 F, gemäß § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) berichtigt durch Beschluss vom 25. Februar 2015, statt. Der für den Beigeladenen zu 1. festgestellte verrechenbare Verlust sei anteilig, d.h. in Höhe von 160.290,97 €, auf die Klägerin übergegangen.

12 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

13 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Die Klägerin sowie die Beigeladenen zu 1. und 2. beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

15 Sie schließen sich den Ausführungen der Vorinstanz an.

16 Der Senat hat mit Beschluss vom 27. November 2017 IV R 16/15 die KG nach § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO notwendig beigeladen.

## Entscheidungsgründe

B.

17 Die Revision des FA ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der für den Beigeladenen zu 1. festgestellte verrechenbare Verlust im Zuge der Teilanteilsübertragung anteilig, d.h. in Höhe von 160.290,97 €, auf die Klägerin übergegangen ist.

I.

18 Soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, darf ein Kommanditist den ihm zuzurechnenden Anteil

am Verlust der KG einkommensteuerlich erst gewinnmindernd geltend machen, wenn er wirtschaftlich durch den Verlust aus seiner Beteiligung belastet ist (I.1.). Dies rechtfertigt es bei einer unentgeltlichen Anteilsübertragung, dass ein verrechenbarer Verlust i.S. des § 15a EStG auf den Übernehmer der Beteiligung an einer KG übergeht, der durch diesen Verlust künftig wirtschaftlich belastet wird (I.2.). Eine solche wirtschaftliche Belastung ist bei einem Übernehmer zu bejahen, dem das durch die Kommanditbeteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen worden ist (I.3.).

**19** 1. Die Regelung des § 15a Abs. 2 EStG in der im Streitjahr 2007 gültigen Fassung (EStG a.F.) bzw. § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren 2008 bis 2010 gültigen Fassung (EStG n.F.) knüpft an die nach Maßgabe des Handelsrechts ausgelöste wirtschaftliche Belastung durch die Beteiligung am Verlust einer KG an.

**20** a) Gemäß § 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. Der nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 EStG abzuziehenden und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen (§ 15a Abs. 4 Satz 1 EStG). Er mindert nach § 15a Abs. 2 EStG a.F. bzw. § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind.

**21** b) Sinn und Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich und -abzug nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch den Verlust belastet wird (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 2007 IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130; BFH-Urteil vom 20. November 2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 33).

**22** aa) Nach § 167 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) nimmt der Kommanditist am Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Verluste, die ihm nach Aufzehrung seines Kapitalanteils zugewiesen werden, mithin ein negatives Kapitalkonto entstehen oder anwachsen lassen, belasten ihn im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung wirtschaftlich nicht. Die Verlustzurechnung bringt lediglich zum Ausdruck, dass er die Auszahlung künftiger Gewinnanteile --wie von § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB vorgesehen-- nicht fordern kann, solange sein Kapitalanteil unter die bedungene Einlage gemindert ist. Er muss die Gewinne zur Deckung des negativen Kapitalkontos verwenden (sog. "Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen", Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164, unter C.I.2.b; BFH-Urteil vom 26. Januar 1995 IV R 32/93, BFH/NV 1995, 872, unter 1.). Von Verlusten, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, ist ein Kommanditist demnach erst dann wirtschaftlich betroffen, wenn dem Konto künftige Gewinnanteile gutgeschrieben werden (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 IV R 75/93, BFHE 180, 387, BStBl II 1996, 474, unter 2.; vgl. auch die amtliche Begründung zu § 15a EStG, BTDrucks 8/3648, S. 16).

**23** bb) § 15a EStG folgt diesen handelsrechtlichen Vorgaben. Die Bestimmung erkennt zwar das negative Kapitalkonto des Kommanditisten an, verleiht ihm aber lediglich die Wirkung eines Verlustvortrags (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164, unter C.I.7.; BFH-Beschluss vom 19. Mai 1987 VIII B 104/85, BFHE 150, 514, BStBl II 1988, 5, unter 4.b; BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b aa). Verlustanteile, die zur Entstehung eines negativen Kapitalkontos führen oder ein solches erhöhen, werden nicht zum sofortigen Ausgleich mit positiven anderen Einkünften des Kommanditisten oder zum Abzug nach § 10d EStG, sondern nur zur Verrechnung mit künftigen Gewinnen aus dessen Beteiligung zugelassen. Insoweit knüpft die Regelung des § 15a Abs. 2 (Satz 1) EStG an die nach Maßgabe des Handelsrechts ausgelöste wirtschaftliche Belastung durch die Beteiligung am Verlust einer KG an.

**24** 2. Bei einer unentgeltlichen Anteilsübertragung geht ein verrechenbarer Verlust i.S. des § 15a EStG auf den Übernehmer der Beteiligung an einer KG über, wenn jener durch diesen Verlust künftig wirtschaftlich belastet wird.

**25** a) Eine unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils liegt vor, wenn der Übernehmer keine Gegenleistung erbringt und zwischen ihm und dem Übertragenden Einigkeit besteht, dass der Anteil schenkweise i.S. des § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) übergehen soll (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 21. April 1994 IV R 70/92, BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745, unter 2., und vom 10. März 1998 VIII R 76/96, BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269, unter II.2.c cc). Dafür spricht bei Vermögensübertragungen zwischen Angehörigen eine widerlegbare Vermutung (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269, unter II.2.c cc, m.w.N.).

**26** Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos steht der Annahme der Unentgeltlichkeit nicht entgegen (ständige

Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269, unter II.2.c bb, m.w.N.). An einem Entgelt des Übernehmers fehlt es jedenfalls dann, wenn die anteiligen stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswerts das übernommene negative Kapitalkonto übersteigen (so auch Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl. § 15a Rz 230, 234, § 16 Rz 69, 434; Blümich/ Heuermann, § 15a EStG Rz 115; Lüdemann in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 15a EStG Rz 143).

**27** b) Nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 EStG a.F. bzw. des § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. mindert der verrechenbare Verlust die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Dies bedeutet, dass die Verlustverrechnung allein mit Gewinnen aus der nämlichen Beteiligung gestattet ist, bei der auch die Verluste angefallen sind; Gewinne und Verluste müssen aus derselben Einkunftsquelle stammen (BFH-Urteil in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 34; vgl. auch BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 VIII R 38/02, BFHE 203, 477, BStBl II 2004, 115, unter II.3.c aa und II.3.c bb). Anders als etwa der Verlustabzug nach § 10d EStG (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.) folgt die Regelung des § 15a Abs. 2 (Satz 1) EStG damit einer streng beteiligungsbezogenen Betrachtungsweise.

**28** c) Wenn der verrechenbare Verlust nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 (Satz 1) EStG nur beteiligungsbezogen abgezogen werden darf, muss ein nach einer unentgeltlichen Übertragung verbleibender verrechenbarer Verlust demjenigen zugeordnet werden, der später aus der nämlichen Beteiligung Gewinne erzielt. Dementsprechend ist schon die bisherige Rechtsprechung des BFH davon ausgegangen, dass mit dem unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil auch der verrechenbare Verlust auf den Übernehmer übergeht, der später als Mitunternehmer aus dem Betrieb Gewinne erzielen kann (BFH-Urteil vom 11. Mai 1995 IV R 44/93, BFHE 177, 466, unter I.5.; bestätigt durch BFH-Urteile in BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269, unter II.3.b, und in BFHE 203, 477, BStBl II 2004, 115, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 18. Januar 2007 IV B 133/06, BFH/NV 2007, 888, unter II.1.; ebenso die ganz herrschende Meinung in der Literatur: z.B. Dötsch, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2008, 437; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15a Rz 234; Blümich/Heuermann, § 15a EStG Rz 114; HHR/Lüdemann, § 15a EStG Rz 143; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz B 354; Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15a Rz 51a).

**29** Bei der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils kann der Veräußerer hingegen "seinen" verrechenbaren Verlust mit dem Gewinn aus der Veräußerung seiner Beteiligung verrechnen, der u.a. daraus entsteht, dass die Belastung des Kommanditisten, das Kapitalkonto mit zukünftigen Gewinnen auszugleichen, mit der Veräußerung entfällt und auf den Anteilserwerber übergeht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b cc). Damit wird der festgestellte verrechenbare Verlust regelmäßig verbraucht. Der entgeltliche Erwerber bedarf eines verrechenbaren Verlustes des Veräußerers i.S. des § 15a EStG auch einkommensteuerlich nicht. Soweit ein neuer Kommanditist unter Übernahme des negativen Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters in eine KG eintritt, hat er in Zukunft auf ihn entfallende Gewinnanteile handelsrechtlich zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwenden (vgl. § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB). Kommt es zu solchen Gewinnen, dürfen diese beim Erwerber nicht versteuert werden, weil sie bereits der Veräußerer in seinem Veräußerungsgewinn versteuert hat (BFH-Urteil vom 19. Februar 1998 IV R 59/96, BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266, unter II.3.). Um dies zu erreichen, wird in einer (positiven) Ergänzungsbilanz des Erwerbers ein aktiver Ausgleichsposten geführt, der erfolgswirksam aufzulösen ist, soweit die KG Gewinne erzielt, die auf den Erwerber entfallen und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwenden sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266, unter II.3.; vgl. dazu auch Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 2. Aufl., Rz 17.121 ff.).

**30** d) Das Ergebnis der Wortlautauslegung steht im Einklang mit dem genannten Zweck des § 15a EStG, die Verlustverrechnung erst dann zu gewähren, wenn der Kommanditist einen Verlust aus seiner Beteiligung wirtschaftlich trägt. Wird ein Kommanditanteil übertragen und hat der Erwerber einen Anspruch auf künftige anteilige Beteiligung am Gewinn, geht die Verpflichtung, in Zukunft auf die betreffende Beteiligung entfallende Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwenden, als Eigenschaft der Beteiligung auf den Übernehmer über (BFH-Urteile in BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745, unter 5.a; in BFH/NV 1995, 872, unter 1.; in BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b cc, und vom 9. Juli 2015 IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954, Rz 24). Denn die handelsrechtliche Entnahmebeschränkung trifft stets denjenigen, der Anspruch auf Zuteilung des Gewinns hat; sie ist mit dem Recht auf Teilhabe am Gewinn untrennbar verbunden. Die "Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen" kann daher nicht beim Übertragenden verbleiben, während das Gewinnbezugsrecht auf den Übernehmer übergeht (vgl. MünchKommBGB/Schäfer, 7. Aufl., § 717 Rz 30). Folglich ist es der Übernehmer, der den Verlust zu tragen hat, wenn jener mit seinen künftigen Gewinnanteilen verrechnet wird.

31 e) Die Zuordnung des verrechenbaren Verlustes zum (unentgeltlichen) Übernehmer bedeutet nicht, dass "echte" negative Einkünfte einer Person auf eine andere verlagert werden. Die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit werden nicht durchbrochen.

32 Der zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führende Verlust eines Kommanditisten hat dessen finanzielle Leistungsfähigkeit bislang nicht gemindert. Die Minderung tritt erst beim Übernehmer ein, wenn diesem Gewinne zugerechnet werden. Nur der Übernehmer erleidet dann eine Vermögenseinbuße; erst bei ihm wandeln sich die bis dahin lediglich verrechenbaren Verluste in "echte", abzugsfähige negative Einkünfte (Dötsch, HFR 2008, 437). Die Möglichkeit der Verlustverrechnung ist demnach zwar unlösbar mit dem Kommanditanteil, nicht aber mit der Person des Kommanditisten verbunden.

33 3. Die Zuordnung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a EStG beim Übernehmer des Kommanditanteils hängt allein davon ab, ob das (zukünftige) Gewinnbezugsrecht (Anspruch auf künftige anteilige Zuteilung des Gewinns) auf ihn übergegangen ist.

34 a) Zwar ist der Kommanditanteil die Zusammenfassung aller mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten des Kommanditisten (z.B. Haas in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 4. Aufl., § 120 Rz 13). Während jedoch mitgliedschaftliche Vermögensrechte, die dem Abspaltungsverbot nach den §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB und § 717 Satz 1 BGB unterliegen, nicht von der Mitgliedschaft gelöst und damit selbständig übertragen werden können, sind nach § 717 Satz 2 BGB sämtliche Vermögensrechte, wozu auch der Anspruch auf einen Anteil am Gewinn der KG zählt, selbständig übertragbar (vgl. auch Oberlandesgericht Stuttgart, Urteil vom 31. Oktober 2012 14 U 19/12; Lieder in Oetker, Handelsgesetzbuch, 5. Aufl., § 109 Rz 20). Deshalb ist im Einzelfall zu prüfen, ob (auch) das Gewinnbezugsrecht auf den Übernehmer übergegangen ist.

35 b) Ob der Übernehmer das Gewinnbezugsrecht erhalten hat, bestimmt sich grundsätzlich nach seinem Kapitalanteil. Dieser ist nach dem Regelstatut des HGB für die Rechte des Gesellschafters, insbesondere für die Verteilung des Jahresgewinns, maßgebend. Die entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften sind jedoch weitestgehend abdingbar (vgl. §§ 109, 161 Abs. 2 HGB). Im Allgemeinen sehen die Regelungen im Gesellschaftsvertrag vor, dass sich die entscheidenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nicht nach dem gesamten Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters, sondern (nur) nach dem sog. festen Kapitalanteil richten, der regelmäßig der sog. bedungenen Einlage entspricht. Dieser feste Kapitalanteil ist üblicherweise auf dem sog. Kapitalkonto I (oder "festes Kapitalkonto") auszuweisen. Demgegenüber bilden andere Kapitalunterkonten (sog. variables Kapitalkonto, Kapitalkonto II oder Privatkonto) in der Regel keine Mitgliedschaftsrechte ab (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juli 2015 IV R 15/14, BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593, Rz 23 ff., und vom 4. Februar 2016 IV R 46/12, BFHE 253, 95, BStBl II 2016, 607, Rz 24 ff.).

36 c) Der Kapitalanteil als solcher stellt lediglich eine Rechnungsgröße in der Bilanz und --im Gegensatz zur Mitgliedschaft-- kein selbständig übertragbares, subjektives Recht dar (ganz herrschende Meinung, z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 3. Mai 1999 II ZR 32/98; Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, S. 215, 230; MünchKommHGB/Priester, 4. Aufl., § 120 Rz 87; Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Ehricke, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., § 120 Rz 58 f.; Baumbach/Hopt/Roth, HGB, 38. Aufl., § 120 Rz 13, jeweils m.w.N.). Haben der übertragende Kommanditist und der Übernehmer des Anteils den Rückbehalt eines Kapitalunterkontos vereinbart, ist daher durch Auslegung der Vereinbarung zu ermitteln, welche konkreten Rechte und Pflichten nach dem Willen der Vertragsparteien nicht auf den Übernehmer übergehen sollen.

37 4. Die dargestellten Grundsätze gelten unabhängig davon, ob ein Kommanditanteil im Ganzen oder nur teilweise übertragen wird. Wendet der Kommanditist dem Übernehmer lediglich einen Teil seiner Beteiligung zu, geht der verrechenbare Verlust nach den vorgenannten Maßstäben anteilig auf den Übernehmer über (so im Ergebnis auch Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15a Rz 106; HHR/Lüdemann, § 15a EStG Rz 143). Denn insoweit trägt der Übernehmer künftig (anteilsmäßig) eine wirtschaftliche Belastung, wenn das entsprechende Gewinnbezugsrecht auf ihn übergegangen ist.

II.

38 Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, der verrechenbare Verlust des Beigeladenen zu 1. sei ungeachtet der Vereinbarung über den Rückbehalt des "Privatkontos" anteilig auf die Klägerin übergegangen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

39 1. Mangels entgegenstehender Feststellungen kann davon ausgegangen werden, dass die Übertragung eines Teilkommanditanteils vom Beigeladenen zu 1. auf die Klägerin unentgeltlich erfolgt ist.

40 a) Das FG hat angenommen, dass der Beigeladene zu 1. unzulässige, d.h. nicht im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Entnahmen getätigt habe, zu deren Rückzahlung an die KG der Beigeladene zu 1. zivilrechtlich verpflichtet gewesen sei. Diese Würdigung ist aufgrund der Tatsachenfeststellungen des FG möglich und zivilrechtlich vertretbar (vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, S. 253; s. auch BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 98/06, BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272, unter II.2.b und II.2.d aa, m.w.N.). Hätte die Klägerin diese Verbindlichkeit übernommen, müsste die Anteilsübertragung ggf. als (teil-)entgeltlich beurteilt werden. Das FG hat eine Übernahme von Verbindlichkeiten jedoch verneint. Es hat die Vereinbarung über den Rückbehalt des "Privatkontos" in § 2 Abs. 1 des "Schenkungsvertrags" dahin ausgelegt, dass jedenfalls die Verpflichtung des Beigeladenen zu 1., unzulässige Entnahmen zurückzuzahlen, bei diesem habe verbleiben sollen. Auch diese Würdigung ist naheliegend und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

41 b) Gleiches gilt für die Feststellung des FG, die anteiligen stillen Reserven und der Geschäftswert seien höher als das negative Kapitalkonto zu bewerten gewesen. Das FA ist dem mit seiner Revision nicht entgegengetreten. Diese Tatsachenwürdigung des FG ist deshalb für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.

42 2. Die Würdigung des FG ist nach den oben ausgeführten Maßstäben auch im Übrigen nicht zu beanstanden.

43 Die festgestellten Umstände des Streitfalls lassen den Schluss zu, dass das Gewinnbezugsrecht anteilig auf die Klägerin übergegangen ist. Denn nach dem --laut den Feststellungen des FG "vollzogenen"-- "Schenkungsvertrag" sollte jedenfalls der (nur) durch das feste Kapitalkonto repräsentierte Gewinnanteil fortan der Klägerin zustehen. Stand der Anspruch auf anteilige Zuteilung künftiger Gewinne der Klägerin zu, so kommt es für die Frage des Übergangs eines verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a EStG auf die Klägerin auf die buchmäßige Behandlung der streitbefangenen Vorgänge im Einzelnen nicht an. Deshalb durfte das FG offenlassen, welche Bedeutung der Vereinbarung über den Rückbehalt des "Privatkontos" im Einzelnen zukommt, d.h. welche weiter gehenden Rechte und Pflichten von der Übertragung des Teilanteils ausgenommen werden sollten.

44 War im Zuge der unentgeltlichen Anteilsübertragung das Gewinnbezugsrecht anteilig auf die Klägerin übergegangen, so traf die Klägerin insoweit die Verpflichtung, künftige Gewinne zum Auffüllen des negativen Kapitalkontos zu verwenden (vgl. §§ 167 Abs. 3, 169 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies rechtfertigt es nach den vorgenannten Grundsätzen, der Klägerin den für den Beigeladenen zu 1. gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG festgestellten verrechenbaren Verlust anteilig zuzuordnen.

III.

45 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Es entspricht nicht der Billigkeit, etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen dem FA oder der Staatskasse aufzuerlegen (§ 139 Abs. 4 FGO). Mit ihrem Antrag, die Revision zurückzuweisen, haben die Beigeladenen kein eigenes Kostenrisiko i.S. des § 135 Abs. 3 FGO getragen (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 1985 II R 2/83, BFHE 143, 119, BStBl II 1985, 368, und vom 11. November 2010 IV R 17/08, BFHE 232, 28, BStBl II 2011, 716, Rz 26; Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 135 FGO Rz 60). Sie haben das Verfahren auch nicht durch Schriftsätze wesentlich gefördert (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Mai 2009 IV B 143/08, BFH/NV 2009, 1452, unter II.2.b).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de