

Urteil vom 10. November 2022, IV R 8/19

Zur Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG

ECLI:DE:BFH:2022:U.101122.IVR8.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 15a Abs 1 S 1, EStG § 15a Abs 4, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 41 Abs 1 S 2, BGB § 707, EStG VZ 2008

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. März 2018, Az: 2 K 1019/14

Leitsätze

1. Ein Kommanditist kann sein Verlustausgleichsvolumen i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auch durch die Erbringung einer freiwilligen Einlage erhöhen.
2. Eine derartige freiwillige Einlage ist allerdings nur dann gegeben, wenn sie gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag, zulässig ist. Dementsprechend führt die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf einem variablen Eigenkapitalkonto nur dann zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft handelt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 12.03.2018 - 2 K 2019/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens, einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Beigeladene zu 2. im Jahr 2008 (Streitjahr) eine Einlage i.S. des § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 185.000 € geleistet hat, mit der Folge, dass die ihm für das Streitjahr anteilig zuzurechnenden Verluste der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) nicht lediglich verrechenbar, sondern in voller Höhe ausgleichs- und abzugsfähig sind.
- 2 Die Klägerin ist die mit Vertrag vom 28.12.2006 gegründete A-GmbH & Co. KG, die zunächst nur Verluste erzielte. An ihr waren im Streitjahr als Kommanditisten B (Beigeladener zu 2.) und S mit einer Kommanditeinlage in Höhe von jeweils 40.000 € sowie K mit einer Kommanditeinlage in Höhe von 20.000 € beteiligt. Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung war die A-Verwaltungs GmbH (Beigeladene zu 1.). In der Bilanz zum 31.12.2008 sind ausstehende Einlagen in Höhe von 100.000 € ausgewiesen.
- 3 Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass die Kommanditisten zusätzlich zu der vertraglich vereinbarten, in bar zu leistenden Kommanditeinlage eine Sacheinlage erbringen mussten, indem sie der Klägerin ihre Anteile an der Komplementärin, die voll einbezahlt und frei von Rechten Dritter sind, übertragen. Die Übertragung der Anteile erfolgte im August 2007.
- 4 Nach dem Gesellschaftsvertrag sollte die Klägerin für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto I, ein Kapitalkonto II als Gewinnrücklagenkonto, ggf. ein Verlustvortragskonto sowie ein Privatkonto führen. Außerdem war für alle

Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto (§ 4 Ziff. 1) einzurichten. Auf dem unveränderlichen und unverzinslichen Kapitalkonto I sollte der feste Kapitalanteil des Gesellschafters gebucht werden (§ 4 Ziff. 2). Das Kapitalkonto II (Gewinnrücklagenkonto) sollte als bewegliches Konto geführt werden. Hierauf sollten die dem Gesellschafter zuzurechnenden, jedoch nicht entnahmefähigen Gewinnanteile gutgebracht werden. Dem Gesellschafter zuzurechnende Verlustanteile sollten gegen diese Rücklage gebucht werden, soweit diese vorhanden sind (§ 4 Ziff. 3). Soweit das Guthaben auf dem Kapitalkonto II nicht zur Deckung von Verlustanteilen des Gesellschafters ausreicht, waren diese auf einem gesonderten Verlustvortragskonto zu verbuchen. Das Verlustvortragskonto war durch spätere Gewinnanteile auszugleichen (§ 4 Ziff. 4). Auf dem für jeden Gesellschafter eingerichteten Privatkonto sollten entnahmefähige Gewinnanteile sowie laufende Entnahmen und Einlagen verbucht werden (§ 4 Ziff. 5). Dem gemeinsamen Kapitalrücklagenkonto sollten Einlagen der Gesellschafter gutgebracht werden, die aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses eingefordert sind. An dem Kapitalrücklagenkonto sollten die Gesellschafter im Verhältnis ihrer festen Kapitalanteile beteiligt sein (§ 4 Ziff. 6).

- 5 Nach dem Gesellschaftsvertrag nahmen die Kommanditisten an dem Gewinn und Verlust der Klägerin im Verhältnis ihrer nominellen Kapitalanteile teil. Dieser Gewinnanteil sollte zunächst dem Ausgleich eines etwa vorhandenen Verlustvortragskontos dienen (§ 11 Ziff. 3.2). Vor oder bei der Feststellung des Jahresabschlusses konnten die Gesellschafter beschließen, dass ein Teil des Gewinns --soweit er nicht dem Ausgleich von Verlustvorträgen dient-- als Rücklage den Kapitalkonten II (= Gewinnrücklagenkonten) zuzuführen ist (§ 11 Ziff. 4). Entnahmen zulasten des Kapitalkontos I waren nicht zulässig (§ 12 Ziff. 1). Die Auszahlung von Guthaben auf ihren Privatkonten konnten die Kommanditisten jederzeit verlangen (§ 12 Ziff. 2). Die Auszahlung bzw. Verwendung von Guthaben auf den Kapitalkonten II (= Gewinnrücklagenkonten) und dem gemeinsamen Kapitalrücklagenkonto oblag der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung (§ 12 Ziff. 3). Das Privatkonto blieb bei der Bestimmung der Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters außer Betracht. Es war auf den Tag des Ausscheidens auszugleichen (§ 21 Ziff. 3).
- 6 Bereits vor der Gründung der Klägerin hatten der Beigeladene zu 2. und S mit Kaufvertrag vom 14.12.2006 80 % der Inhaberrechte am X-Franchiserecht von K und T zu einem Preis von 350.000 € erworben. Dieses Franchiserecht wurde nach der rechtswirksamen Übertragung auf die Übernehmer von diesen und von K noch im Jahr 2006 zu 100 % in die Klägerin eingebracht. Der Kaufpreis in Höhe von 350.000 € wurde nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) vom Beigeladenen zu 2. und seiner Ehefrau durch ein Darlehen bei der Volksbank finanziert.
- 7 Nach den weiteren Feststellungen des FG wurde das Darlehen mit Vertrag vom 28.12.2006 zu denselben Konditionen an die Klägerin weitergegeben, die das Darlehen zum 31.12.2007 als Verbindlichkeit passivierte.
- 8 Am 13.12.2008 schlossen die Klägerin, der Beigeladene zu 2. und dessen Ehefrau einen Nachtrag zum Darlehensvertrag vom 28.12.2006, in dem es heißt: "Das Darlehen wird hiermit in Höhe 185.000 € (einhundertfünfundachtzigtausend) gekündigt und an die Darlehensgeber zurück gezahlt. Gleichzeitig erbringt ... [Beigeladener zu 2.] als Gesellschafter der ... [Klägerin] eine Einlage in sein Kommanditkapitalkonto in Höhe von 185.000 € (einhundertfünfundachtzigtausend). Ein Zahlungsvorgang kann hierbei unterbleiben. Der Vollzug der o.g. Beschlüsse erfolgt durch zeitnahe Umbuchung in der Finanzbuchhaltung der Gesellschaft."
- 9 Auf der Grundlage dieser Vereinbarungen wurde ein Betrag von 185.000 € als Einlage auf dem Konto 904 "Variables Kapital ... [Beigeladener zu 2.]" gebucht. Das Konto 904 wurde auf der Passivseite der Bilanz im Bereich der Konten, die die Kapitalanteile der Gesellschafter ausweisen, geführt. Auf der Passivseite wurde unter dem Gliederungspunkt Eigenkapital der Posten "Kapitalanteile Kommanditisten" in Höhe von 185.000 € ausgewiesen.
- 10 Die so gebuchte Einlage in Höhe von 185.000 € behandelte die Klägerin in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für das Streitjahr als eine das Eigenkapital des Beigeladenen zu 2. erhöhende Einlage. Das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA I) folgte dem zunächst in dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) ergangenen Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheid) vom 18.10.2011. Dies hatte zur Folge, dass der Anteil des Beigeladenen zu 2. am laufenden Verlust der Klägerin in voller Höhe ausgleichsfähig war. Das FA I stellte dementsprechend für den Beigeladenen zu 2. einen verrechenbaren Verlust i.S. des § 15a EStG in Höhe von 0 € und nach Anwendung des § 15a EStG im Folgebescheid anzusetzende laufende Einkünfte in Höhe von ./ 118.669,17 € fest.
- 11 Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA I die Auffassung, dass die im Streitjahr vorgenommene Einlagebuchung nicht i.S. von § 15a EStG zu berücksichtigen sei. Es erließ am 14.08.2013

entsprechend geänderte Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide für das Streitjahr, in denen es nunmehr für den Beigeladenen zu 2. einen verrechenbaren Verlust i.S. des § 15a EStG in Höhe von 137.472,92 € sowie nach Anwendung des § 15a EStG im Folgebescheid anzusetzende laufende Einkünfte in Höhe von 15.303,43 € feststellte.

- 12** Hiergegen richtete sich der Einspruch der Klägerin, der ohne Erfolg blieb (Einspruchsentscheidung vom 15.09.2014). Der nachfolgenden Klage gab das FG mit Urteil vom 12.03.2018 - 2 K 2019/14 statt.
- 13** Es war der Auffassung, das Buchhaltungskonto, auf das die Kapitalzufuhr in Höhe von 185.000 € verbucht worden sei, sei entsprechend dem Gesellschaftsvertrag nicht als Bestandteil der Kapitalkonten i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG anzusehen. Da allerdings zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber bestehe, dass die Umbuchung der streitgegenständlichen 185.000 € auf das Konto 904 "Variables Kapital ... [Beigeladener zu 2.]" dem Zweck habe dienen sollen, eine Kapitaleinlage entsprechend der Vereinbarung vom 13.12.2008 zu dokumentieren, habe die Verbuchung nicht dem tatsächlichen Willen der Gesellschafter entsprochen. Es liege ein Bilanzierungsfehler vor. Die Einlage in Höhe von 185.000 € habe nicht auf dem Konto 904, sondern auf dem Konto 910 verbucht werden müssen. Die buchhalterische Darstellung der Vereinbarung vom 13.12.2008 beruhe auf einem formalen Versehen, das den realen Vorgang buchungstechnisch nicht korrekt abbilde. Somit seien die Voraussetzungen für die beantragte Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt.
- 14** Hiergegen richtet sich die vom FA I erhobene Revision, die es mit der Verletzung materiellen Rechts begründet. Während des Revisionsverfahrens ist infolge von Strukturmaßnahmen der hessischen Finanzverwaltung die Zuständigkeit für die Besteuerung der Klägerin auf das Finanzamt (FA) übergegangen.
- 15** Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 12.03.2018 - 2 K 2019/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17** Die Beigeladenen haben sich nicht zur Sache geäußert. Sie haben aber --wie die übrigen Verfahrensbeteiligten-- auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Zuständigkeit für die Besteuerung der Klägerin ist mit Wirkung zum 01.10.2022 auf das FA übergegangen (§ 2 Nr. ... der Verordnung über die Zuständigkeiten der hessischen Finanzämter vom 16.09.2019 --Gesetz und Verordnungsblatt für das Land Hessen 2019, 249-- in der Fassung vom 12.09.2022). Dieser während des Revisionsverfahrens eingetretene Zuständigkeitswechsel führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.08.2007 - X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109, m.w.N.).
- 19** Die Revision des FA ist begründet. Das FG hat zu Unrecht angenommen, der Beigeladene zu 2. habe im Streitjahr eine Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 185.000 € geleistet und diese habe in voller Höhe zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der ihm zuzurechnenden Verluste der Klägerin geführt. Das angefochtene Urteil war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20** 1. Das FG hat die Klage, die sich sowohl gegen die im Rahmen des Verlustfeststellungsbescheids zu treffende Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG als auch gegen die im Rahmen des Gewinnfeststellungsbescheids zu treffende Feststellung der bei der Veranlagung des Beigeladenen zu 2. anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO richtet, zwar zutreffend als zulässig angesehen.
- 21** a) Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Gewinnfeststellungsbescheid) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG (Verlustfeststellungsbescheid) um zwei Verwaltungsakte, die gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (z.B. BFH-Urteil vom 18.05.2017 - IV R 36/14, BFHE 258, 135, BStBl II 2017, 905, m.w.N.).

- 22** b) Der Gewinnfeststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) für den Verlustfeststellungsbescheid, soweit er den Anteil eines Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft und das etwaige Ergebnis von Ergänzungsbilanzen feststellt, die zusammen den Gewinnanteil i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ausmachen. Der Verlustfeststellungsbescheid seinerseits ist Grundlagenbescheid für die im Rahmen des Gewinnfeststellungsbescheids zu treffende Feststellung der bei der Veranlagung eines Gesellschafters anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, da er Bindungswirkung hinsichtlich der Ausgleichsfähigkeit des Verlustes entfaltet. Denn ein Verlust kann nicht gleichzeitig nur verrechenbar und bei einem Kommanditisten ausgleichsfähig sein (vgl. BFH-Urteile vom 22.06.2006 - IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, unter II.2.c cc, und vom 20.08.2015 - IV R 41/12, Rz 27, m.w.N.).
- 23** c) Die Klägerin ist klagebefugt. Wird --wie im Streitfall-- der Verlustfeststellungsbescheid mit dem Gewinnfeststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG verbunden, so ist die Gesellschaft selbst nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt, und zwar sowohl hinsichtlich der Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG als auch hinsichtlich der Feststellung der bei der Veranlagung eines Gesellschafters anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (z.B. BFH-Urteile vom 19.09.2019 - IV R 32/16, BFHE 266, 209, BStBl II 2020, 199, Rz 13; vom 03.02.2010 - IV R 61/07, BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942, Rz 11; in BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687, m.w.N.).
- 24** 2. Das FG hat jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, der Beigeladene zu 2. habe im Streitjahr eine Einlage i.S. des § 15a EStG in Höhe von 185.000 € geleistet. Es hat verkannt, dass ein Kommanditist sein Verlustausgleichsvolumen durch die Erbringung einer freiwilligen Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft nur dann erhöhen kann, wenn eine entsprechende Einlage nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags zulässig ist.
- 25** a) Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach Abs. 1 der Vorschrift nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), jährlich gesondert festzustellen. 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. 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-Urteil vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 15).
- 26** Für nach dem 24.12.2008 geleistete Einlagen ist der mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) eingefügte § 15a Abs. 1a i.V.m. § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG zu beachten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391). Danach führen 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, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1a Satz 1 EStG). Nachträgliche Einlagen i.S. des Satzes 1 sind Einlagen, die nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet werden, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust i.S. des Abs 1 entstanden oder ein Gewinn i.S. des Abs. 3 Satz 1 zugerechnet worden ist (§ 15a Abs. 1a Satz 2 EStG).
- 27** b) Das Gesetz definiert den Begriff des Kapitalkontos nicht. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich ggf. bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten gemeint, das durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen bzw. 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).
- 28** c) Einlagen können ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten verringern. Sie ermöglichen dann im Jahr der Verlustentstehung den Verlustausgleich nach Maßgabe des § 15a EStG; sie können damit das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten erhöhen. Einlagen, die geeignet sind, das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten zu erhöhen, sind sog. Pflichteinlagen, zu deren Erbringung der Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag verpflichtet ist. Aber auch die Erbringung einer vom Gesellschaftsvertrag zugelassenen, freiwilligen Einlage des Gesellschafters kann zur Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens führen.
- 29** aa) Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist zum einen die tatsächlich geleistete sog. bedungene Einlage i.S. von § 167 Abs. 2, § 169 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs. Die sog. bedungene Einlage meint die Pflichteinlage und damit

den in einem Geldbetrag angegebenen Wert, mit dem sich der Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag an der Gesellschaft beteiligen soll (vgl. z.B. Mock in: Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 167 Rz 4). Die Anknüpfung des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG an die geleistete Pflichteinlage ist dem Regelungszweck der Vorschrift geschuldet.

- 30** (1) § 15a EStG soll dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird. Die Belastung kann insoweit nicht über den Betrag hinausgehen, mit dem der Kommanditist im Innenverhältnis für Schulden der Gesellschaft haftet. Wirtschaftlich belastet ist der Kommanditist allerdings nur in dem Umfang, in dem er bereits Einlageleistungen in das Gesellschaftsvermögen erbracht hat. Mit der Erschöpfung der geleisteten bedungenen Einlage (Pflichteinlage) durch ihm zugewiesene Verluste ist das Höchstmaß der wirtschaftlichen Belastung des Kommanditisten aus seiner Haftung im Innenverhältnis erreicht. Deshalb kommt ein Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nur in Betracht, soweit die bedungene Einlage (Pflichteinlage) im Sinne handelsrechtlicher Kapitalaufbringung durch Zuführung eines Vermögenswerts tatsächlich in das Gesellschaftsvermögen geleistet ist. Im Fall einer Sacheinlage ist deren Wert maßgebend (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 533, unter 1.a).
- 31** (2) Dementsprechend ist eine Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nur gegeben, wenn dem Gesellschaftsvermögen etwas für Rechnung des Gesellschafters von außen zugeflossen ist, was den bilanziellen Unternehmenswert mehr, also die Aktiva des Unternehmens erhöht oder die Passiva mindert, und so Einfluss auf das Kapitalkonto nimmt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 533, unter 1.a; BFH-Beschluss vom 06.03.2007 - IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130, m.w.N.) und damit dem Zugriff der Gesellschaftsgläubiger unterliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 22; BFH-Beschluss vom 29.08.1996 - VIII B 44/96, BFHE 182, 26; BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 533, und vom 24.04.2014 - IV R 18/10). Diese Grundsätze betreffen nicht nur Einlageverpflichtungen, die auf eine Bareinzahlung in das Gesellschaftsvermögen gerichtet sind und auf die im Wege einer Sacheinlage geleistet werden soll, sondern sie gelten auch für originäre Sacheinlageverpflichtungen (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 533, unter 1.b; BFH-Beschluss vom 18.12.2003 - IV B 201/03, BFHE 204, 268, BStBl II 2004, 231, unter 1.b).
- 32** (3) Die bedungene Einlage (Pflichteinlage) ist im Kapitalanteil der Kommanditisten auszuweisen (vgl. Justenhoven/Roland in Beck Bil-Komm., 13. Aufl., § 264c HGB Rz 30). Sie stellt einen festen Kapitalanteil dar, der regelmäßig auf dem sog. Kapitalkonto I (oder "festes Kapitalkonto") ausgewiesen wird. 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 (vgl. auch BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 35).
- 33** bb) Einlage i.S. des § 15a EStG kann aber auch eine --über die Pflichteinlage hinaus bzw. neben der Pflichteinlage-- geleistete, gesellschaftsvertraglich gestattete freiwillige Einlage eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen sein. Voraussetzung ist allerdings auch hier --dem Sinn und Zweck des § 15a EStG folgend--, dass die Zuführung entsprechend werthaltiger Sacheinlagen oder Geldmittel eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten bewirkt. Dies ist indes nur anzunehmen, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag die Leistung einer freiwilligen Einlage des Kommanditisten zulässig ist.
- 34** (1) § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft --wie dargelegt-- an die nach Maßgabe des Handelsrechts ausgelöste Belastung des Kommanditisten durch die Beteiligung am Verlust einer KG an (BFH-Urteil in BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 23). Dementsprechend beurteilt die Rechtsprechung die Frage, ob der Kommanditist seine Einlage geleistet hat, nach Maßgabe des Handelsrechts (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2007 - IV R 38/05, BFHE 219, 136, BStBl II 2009, 135, unter II.1.b). Auch die rechtliche Einordnung der verschiedenen Konten, die eine KG für ihre Kommanditisten führt, nimmt die Rechtsprechung nach dem Zivilrecht vor (vgl. BFH-Urteil vom 15.05.2008 - IV R 46/05, BFHE 221, 162, BStBl II 2008, 812, unter II.2.; wohl auch BFH-Urteil vom 16.10.2008 - IV R 98/06, BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272; Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl., § 15a Rz 46; Wendt, Die Steuerberatung 2010, 145, 147).
- 35** (2) Daher ist eine freiwillige Leistung des Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft nur dann als Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG anzuerkennen, wenn eine freiwillige Einlage des Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag zulässig ist. So wie die Zuführung von Fremdkapital einer (steuerlich anzuerkennenden) schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (z.B. in Gestalt eines Darlehensvertrags) bedarf, bedarf es auch für die Zuführung von Eigenkapital einer (wirksamen) gesellschaftsvertraglichen Grundlage.

Dementsprechend wird eine freiwillige einseitige Erhöhung der Einlage ohne bzw. gegen den Willen der anderen Gesellschafter (auch) zivilrechtlich als nicht zulässig erachtet (vgl. z.B. Grüneberg/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 81. Aufl., § 707 Rz 2; Bergmann in: jurisPK-BGB, Aufl. 2020, § 707 BGB Rz 11; Soergel-Hadding, BGB, 12. Aufl., § 707 Rz 4; Staudinger/Habermeier (2003) § 707 Rz 2 f., MüKoBGB/Schäfer, 8. Aufl., § 707 Rz 7).

- 36** Liegt eine nach dem Gesellschaftsvertrag zulässige freiwillige Einlage vor, stellt der Kommanditist der Gesellschaft mit seiner Leistung haftendes Kapital unmittelbar zur Verfügung, so dass ein Verlustausgleich und -abzug gemäß § 15a EStG gewährt werden kann. Ohne eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Grundlage wäre die Leistung rechtsgrundlos erbracht. Es käme nicht zur Mehrung des bilanziellen Unternehmenswerts, d.h. zu einer Erhöhung der Aktiva bzw. der Minderung der Passiva. Danach liegt auch dann keine Einlage i.S. des § 15a EStG vor, wenn die Mehrheit der Gesellschafter nach dem wirtschaftlichen oder materiellen Gehalt einer schuldrechtlichen Abrede eine Einlage herbeiführen will. Das wirtschaftlich Gewollte kann nämlich nicht gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO der Besteuerung zugrunde gelegt werden, da sich aus § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG --wie dargelegt-- etwas anderes ergibt (§ 41 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 37** (3) Ausgehend von diesen Grundsätzen führt die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf dem variablen (Eigen-)Kapitalkonto II nur dann zu einer Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen handelt (vgl. auch Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 4. Aufl., Rz 17.5).
- 38** (4) Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuleiten sein. So kann der Gesellschaftsvertrag beispielsweise vorsehen, dass freiwillige Einlagen der Kommanditisten als Teil der Kapitalanteile oder aber als Rücklage auszuweisen sind (vgl. Justenhoven/Roland in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 264c HGB Rz 32). Eine gesellschaftsrechtliche Grundlage kann auch in einem wirksamen Gesellschafterbeschluss über die Zulässigkeit einer entsprechenden Einlage liegen.
- 39** 3. Die Sache ist spruchreif. Nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze hat der Beigeladene zu 2. im Streitjahr keine freiwillige Einlage i.S. des § 15a EStG in Höhe von 185.000 € geleistet. Die Entscheidung des FG war daher aufzuheben.
- 40** Selbst wenn der Senat zugunsten der Klägerin unterstellt, der Beigeladene zu 2. habe im Streitjahr durch Verrechnung mit einem (werthaltigen) Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die Klägerin eine Leistung in Höhe von 185.000 € in das Gesamthandsvermögen erbringen wollen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14.05.1991 - VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167, unter 1.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1130; vgl. auch Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 14.05.2007 - S 2241 - 79 - StO 221/StO 222, Deutsches Steuerrecht 2007, 1124, unter Verweis auf BFH-Urteil in BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167) und durch die tatsächliche Verbuchung eines entsprechenden Betrags auf dem Konto 904 --einem (variablen) Kapitalkonto des Beigeladenen zu 2.-- auch erbracht, läge keine Einlage i.S. des § 15a EStG vor. Denn es fehlt an einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage für eine freiwillige Einlage des Beigeladenen zu 2.
- 41** a) Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin sieht --neben einer in Geld zu leistenden Pflichteinlage (sog. Bareinlage, § 3 Ziff. 2)-- vor, dass die Kommanditisten eine Sacheinlage in Gestalt ihrer Geschäftsanteile an der Komplementärgesellschaft zu erbringen haben (§ 3 Ziff. 5). Eine ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit einer (weiteren) freiwilligen Einlage der Kommanditisten enthält der Gesellschaftsvertrag nicht.
- 42** b) Eine Gestattung freiwilliger Einlagen der Kommanditisten kann auch nicht den Regelungen zu den Gesellschafterkonten, die insbesondere in § 4 des Gesellschaftsvertrags enthalten sind, entnommen werden.
- 43** § 4 Ziff. 2 des Gesellschaftsvertrags, der vorsieht, dass auf dem (festen und unverzinslichen) Kapitalkonto I der feste Kapitalanteil des Gesellschafters zu buchen ist, bezieht sich allein auf die Pflichteinlage.
- 44** Ebenso wenig lässt sich § 4 Ziff. 3 und 4 des Gesellschaftsvertrags etwas über die Zulässigkeit freiwilliger Einlagen entnehmen. § 4 Ziff. 3 bestimmt, dass auf dem variablen Kapitalkonto II (Gewinnrücklagenkonto) die dem Gesellschafter zuzurechnenden, jedoch nicht entnahmefähigen Gewinnanteile gutgebracht werden und dem Gesellschafter zuzurechnende Verlustanteile gegen diese Rücklagen zu buchen sind. Soweit das Guthaben auf dem Kapitalkonto II nicht zur Deckung von Verlustanteilen des Gesellschafters ausreicht, sind diese auf einem

gesonderten Verlustvortragskonto zu verbuchen. Das Verlustvortrags-konto ist durch spätere Gewinnanteile auszugleichen (§ 4 Ziff. 4).

- 45** Bei dem sog. Privatkonto, auf dem gemäß § 4 Ziff. 5 des Gesellschaftsvertrags die entnahmefähigen Gewinnanteile sowie laufende Entnahmen und Einlagen verbucht werden, handelt es sich um ein Forderungs- bzw. Darlehenskonto, nicht hingegen um ein (variables) Kapitalkonto (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272, unter II.2.a bb bbb und ccc). Dies folgt bereits aus dem Umstand, dass die Kommanditisten gemäß § 12 Ziff. 2 des Gesellschaftsvertrags die Auszahlung von Guthaben auf ihren Privatkonten jederzeit verlangen können. Auf einem solchen Privatkonto können selbst dann keine Einlagen oder Entnahmen im rechtlichen Sinne gebucht werden, wenn im Gesellschaftsvertrag --wie im Streitfall-- eine Formulierung zu finden ist, nach der auf dem Privatkonto "entnahmefähige Gewinne" sowie "laufende Entnahmen und Einlagen" verbucht werden. Können die Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags jederzeit die Auszahlung des auf dem Privatkonto gebuchten Guthabens verlangen, können auf dem Privatkonto keine Einlagen im rechtlichen Sinne gebucht werden, denn diese zeichnen sich gerade dadurch aus, dass sie nicht frei entnehmbar sind. Die Verwendung der Begriffe "Entnahme und Einlage" in diesem Zusammenhang ist irreführend (vgl. Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, a.a.O., Rz 17.5; missverständlich insoweit auch BFH-Urteil in BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272, unter II.2.a bb bbb). Sie ist daher weder geeignet, auf dem Privatkonto gebuchte Beträge als Einlage zu qualifizieren, noch kann sie die Zulässigkeit von freiwilligen Einlagen der Gesellschafter begründen.
- 46** Schließlich kann auch aus § 4 Ziff. 6 des Gesellschaftsvertrags keine Zulässigkeit freiwilliger Einlagen hergeleitet werden. Die Regelung sieht vor, dass dem gemeinsamen Kapitalrücklagenkonto --an dem die Gesellschafter im Verhältnis ihrer festen Kapitalanteile beteiligt sind-- Einlagen des Gesellschafters gutgebracht werden, die aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses eingefordert worden sind. Die Regelung betrifft zwar die Erbringung von Einlagen in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und regelt deren Verbuchung. Sie spricht jedoch ausdrücklich von Einlagen, die aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses eingefordert werden. Ihr ist folglich gerade nicht zu entnehmen, dass freiwillige Einlagen der Gesellschafter ohne eine gesellschaftsrechtliche Gestattung zulässig sind.
- 47** c) § 4 Ziff. 6 des Gesellschaftsvertrags eröffnet demnach für Gesellschafter zwar die Möglichkeit, auf der Grundlage eines (wirksamen) Gesellschafterbeschlusses freiwillige Einlagen in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu erbringen. Dass ein solcher Beschluss gefasst worden ist, hat das FG jedoch nicht festgestellt.
- 48** aa) Das FG hat angenommen, dass die Vereinbarung vom 13.12.2008 ihrem materiellen Gehalt nach eine Kapitalzufuhr in Höhe von 185.000 € durch eine Einlage des Beigeladenen zu 2. zum Gegenstand gehabt habe. Es hat sich aber nicht mit der Frage befasst, ob die Vereinbarung als Gesellschafterbeschluss zu qualifizieren ist oder eine schuldrechtliche Vereinbarung zwischen den am Vertragsschluss beteiligten Personen darstellt. Hat das FG eine (gebotene) Auslegung einer Vereinbarung unterlassen, kann der BFH diese selbst vornehmen, wenn das FG --wie im Streitfall-- die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.06.2021 - X R 29/19, Rz 26, m.w.N.).
- 49** bb) Die Vereinbarung vom 13.12.2008 kann --anders als die Klägerin meint-- nicht als Gesellschafterbeschluss über eine (freiwillige) Einlage des Beigeladenen zu 2. in Höhe von 185.000 € verstanden werden.
- 50** Die mit "Nachtrag zum Darlehensvertrag vom 28.12.2006" überschriebene Vereinbarung vom 13.12.2008 wurde zwischen dem Beigeladenen zu 2. und dessen Ehefrau als Darlehensgeber sowie der Klägerin als Darlehensnehmerin geschlossen. Die Vertragsbeteiligten haben vereinbart, dass der Beigeladene zu 2. eine weitere Einlage in Höhe von 185.000 € erbringen soll und ihm gestattet ist, seine Einlageverpflichtung durch die Verrechnung mit seinem Darlehensrückzahlungsanspruch zu erfüllen. Allerdings ergeben sich auf der Grundlage der Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte dafür, dass die Vereinbarung vom 13.12.2008 das Ergebnis einer nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags herbeigeführten Entscheidung aller Gesellschafter der Klägerin wiedergibt bzw. sie nachfolgend durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss bestätigt wurde. Es ist nicht ersichtlich, dass überhaupt eine Gesellschafterversammlung durchgeführt worden ist, in der über eine entsprechende Einlage des Beigeladenen zu 2. entschieden wurde. Es gibt weder Hinweise auf die Einberufung einer entsprechenden Gesellschafterversammlung, noch darauf, dass die Gesellschafterin K jemals mit der Thematik befasst war und sich (zustimmend oder ablehnend) zu einer Einlage des Beigeladenen zu 2. geäußert hat. Selbst die Klägerin behauptet nicht, dass eine Gesellschafterversammlung stattgefunden hat. Die ohne die Gesellschafterin K außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Regularien zur Fassung von Gesellschafterbeschlüssen getroffene Absprache vom 13.12.2008 ist folglich als schuldrechtliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien und nicht als Gesellschafterbeschluss zu qualifizieren, auch wenn vom "Vollzug der o.g. Beschlüsse" die Rede ist.

- 51** d) Eine Zustimmung aller Gesellschafter zu einer freiwilligen Einlage des Beigeladenen zu 2. kann auch nicht aus einer Feststellung des Jahresabschlusses der Klägerin gefolgert werden.
- 52** aa) Die Feststellung des Jahresabschlusses einer KG ist eine den Gesellschaftern obliegende Angelegenheit (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 15.01.2007 - II ZR 245/05, BGHZ 170, 283). Mit der Feststellung des Jahresabschlusses bestätigen die Gesellschafter nicht nur die Richtigkeit der Angaben zu den Vermögensverhältnissen der Gesellschaft, sondern sie bekräftigen zugleich rechtsverbindlich die im Jahresabschluss ausgewiesenen Rechtsverhältnisse im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft und im Verhältnis der Gesellschafter untereinander und verzichten auf diesbezügliche Einreden und Einwendungen. Der festgestellte Jahresabschluss kann insofern zivilrechtlich die Bedeutung eines deklaratorischen Schuldanerkenntnisses haben (vgl. z.B. BGH-Urteile vom 02.03.2009 - II ZR 264/07, unter II.2.b, und vom 18.07.2013 - IX ZR 198/10, Rz 20).
- 53** bb) Ein von den Gesellschaftern bestätigter Jahresabschluss hat für das Steuerrecht zumindest indizielle Bedeutung, soweit es um Rechtsverhältnisse unter den Gesellschaftern oder im Verhältnis zur Gesellschaft geht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 02.07.2019 - IX R 13/18, BFHE 265, 333, BStBl II 2020, 89; BFH-Beschluss vom 09.12.2019 - IX B 12/19). Dabei kann die indizielle Wirkung unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Sie hängt auch davon ab, wie eindeutig die abgebildeten Rechtsverhältnisse im (festgestellten) Jahresabschluss der Gesellschaft zum Ausdruck gekommen sind. Bei einer in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter bedarf es tragfähiger Feststellungen, um den Ausweis in Zweifel zu ziehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 333, BStBl II 2020, 89; BFH-Beschluss vom 09.12.2019 - IX B 12/19).
- 54** cc) Der Senat kann dahingestellt lassen, ob auf die Feststellung einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage für eine freiwillige Einlage eines Gesellschafters i.S. des § 15a EStG aufgrund der Indizwirkung eines festgestellten Jahresabschlusses verzichtet werden kann oder ob ein solcher Verzicht wegen des Schutzzwecks des § 707 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, der bestimmt, dass der Gesellschafter zur Erhöhung des vereinbarten Beitrags nicht verpflichtet ist, ausgeschlossen ist. Jedenfalls dem Jahresabschluss der Klägerin zum 31.12.2008 kann keine entsprechende Indizwirkung zukommen, denn die dort abgebildeten Rechtsverhältnisse sind in Bezug auf die streitige Einlage des Beigeladenen zu 2. alles andere als eindeutig.
- 55** So ist die Buchung des Betrags in Höhe von 185.000 € auf dem Konto 904 "Variables Kapital ... [Beigeladener zu 2.]" nicht durch den Gesellschaftsvertrag gedeckt. Nach Maßgabe des § 4 Ziff. 6 des Gesellschaftsvertrags sind Einlagen der Gesellschafter, die aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses eingefordert werden, auf dem gemeinsamen Kapitalrücklagenkonto, an dem die Gesellschafter im Verhältnis ihrer festen Kapitalanteile beteiligt sind, zu buchen. Darüber hinaus hält die Klägerin selbst die Buchung auf dem Konto 904 für unzutreffend. Unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des Streitfalls kann somit nicht angenommen werden, mit der Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter sei es auch zur Genehmigung der (freiwilligen) Einlage des Beigeladenen zu 2. gekommen. Hinzu kommt, dass eine etwaige Genehmigung keine Rückwirkung entfaltet, mit der Folge, dass die Einlage frühestens im Zeitpunkt der Genehmigung --nicht aber im Streitjahr-- als geleistet angesehen werden könnte.
- 56** e) Schließlich rechtfertigt der vom FG festgestellte Sachverhalt auch nicht die Annahme, der Gesellschaftsvertrag der Klägerin sei in Bezug auf die Regelungen zu den Kapitalkonten bzw. freiwilligen Einlagen in das Gesellschaftsvermögen von den Gesellschaftern wirksam geändert worden. Für eine ausdrückliche Änderung fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Eine konkludente Änderung des Gesellschaftsvertrags käme nur in Betracht, wenn eine langjährige, vom Gesellschaftsvertrag abweichende tatsächlich Handhabung vorläge, die eine entsprechende Änderung des Gesellschaftsvertrags nahelegt (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2008 - IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581, unter II.2.c; BGH-Urteil vom 17.01.1966 - II ZR 8/64). Eine solche ist im Streitfall jedoch nicht ersichtlich.
- 57** 4. Danach fehlt es an einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage für eine freiwillige Einlage des Beigeladenen zu 2. Die weder von den Regelungen des Gesellschaftsvertrags noch von einem wirksamen Gesellschafterbeschluss gedeckte Buchung eines Betrags von 185.000 € auf einem Kapitalkonto des Beigeladenen zu 2. hat keine Einlage i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG bewirkt, die zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der im Streitjahr angefallenen Verluste des Beigeladenen zu 2. führt. Folglich ist es nicht zu beanstanden, dass das FA bei der Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG für den Beigeladenen zu 2. in Höhe von 137.472,92 € sowie der Feststellung der bei der Veranlagung des Beigeladenen zu 2. anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO in dem angefochtenen Bescheid vom 14.08.2013 den aufgrund der Vereinbarung vom 13.12.2008 auf dem Konto 904 gebuchten Betrag von 185.000 € unberücksichtigt gelassen hat. Die Klage war daher abzuweisen.

58 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Den Beigeladenen können nach § 135 Abs. 3 FGO keine Kosten auferlegt werden, da sie weder einen Sachantrag gestellt noch ein Rechtsmittel eingelegt haben. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, weil diese das Verfahren durch Erklärung des Einverständnisses mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung gefördert haben (BFH-Urteil vom 09.06.2022 - IV R 4/20, BStBl II 2022, 721, Rz 50, m.w.N.). Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de