

Urteil vom 16. Januar 2025, IV R 28/23

Zur Auswirkung der Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf die Höhe des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG und zum Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG

ECLI:DE:BFH:2025:U.160125.IVR28.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 2 S 1, EStG § 15a Abs 1, EStG § 15a Abs 4, EStG VZ 2018 , EStG VZ 2019 , FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Buchst a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. September 2023, Az: 13 K 46/20

Leitsätze

1. Die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) lässt das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten im Sinne des § 15a EStG unberührt. Sie ist daher nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG einzubeziehen.
2. Ein Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG liegt in der Regel vor, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können (Bestätigung der Rechtsprechung). Kann der Kommanditist frei über das auf dem für ihn geführten Gesellschafterkonto bestehende Guthaben verfügen, spricht dies gegen die Einordnung des Kontos als Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.09.2023 - 13 K 46/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Höhe des verrechenbaren Verlustes nach § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Jahren 2018 und 2019 (Streitjahre) geltenden Fassung. Streitig ist, ob eine (Sach-)Einlage im Jahr 2018 das Kapitalkonto erhöht hat und wie sich Hinzurechnungen gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf die Höhe des verrechenbaren Verlustes der Streitjahre ausgewirkt haben.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Komplementärin nicht am Kapital beteiligt ist. Alleiniger Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 1.000 € ist der vom Finanzgericht (FG) zum Verfahren beigeladene B (Beigeladener). Unternehmensgegenstand der Klägerin ist der Im- und Export sowie Handel mit neuen und gebrauchten Nutzfahrzeugen sowie Kraftfahrzeugen aller Art, Vermietungen dieser Fahrzeuge, Vermittlung von Finanzdienstleistungen und Versicherungen in diesem Bereich.
- 3 Gemäß § 4 des Gesellschaftsvertrags vom 12.11.2004 (GesV) führt die Klägerin für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto und ein Darlehenskonto sowie für alle Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto und ein Verlustvortragkonto. Die Erfassung von Gewinn- und Verlustanteilen der Gesellschafter auf diesen Konten ist ergänzend in § 9 GesV geregelt. § 10 GesV sieht ferner vor, dass jeder Gesellschafter Guthaben auf seinem Darlehenskonto jederzeit entnehmen darf.

- 4 Am 21.12.2017 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, das sogenannte Kapitalkonto III einzurichten. In dem Gesellschafterbeschluss heißt es:
- "1. Es wird ab dem 1.1.2018 je Gesellschafter ein weiteres Gesellschafter-Verrechnungskonto mit der Bezeichnung Kapitalkonto III eingerichtet. Auf dem Konto werden Einlagen sowie positive Jahresergebnisse, die dem jeweiligen Gesellschafter nach Ausgleich des jeweiligen Verlustvortragskontos zugeordnet werden, gebucht.
2. Das Kapitalkonto III wird jeweils dem Eigenkapital des Gesellschafters zugeordnet.
3. Negative Jahresergebnisse werden unverändert jeweils auf dem Verlustvortragskonto gebucht. Bis zum Ausgleich dieses Kontos werden auch jeweils positive Jahresergebnisse dort gebucht.
4. Das Darlehenskonto verbleibt jeweils unverändert beim Fremdkapital.
5. Die Stimmrechte der Gesellschafter bemessen sich unverändert nach der Höhe der jeweiligen Kommanditeinlage, gebucht auf dem Kapitalkonto I."
- 5 Im Streitjahr 2018 leistete der Beigeladene eine (Sach-)Einlage in Höhe von 26.289,97 € und tätigte Entnahmen in Höhe von 7.847,67 €. Die (Sach-)Einlage wurde auf dem Kapitalkonto III verbucht, das zum 31.12.2018 einen Stand von 26.289,97 € auswies.
- 6 Für das Streitjahr 2018 ermittelte die Klägerin einen Gesamthandsverlust, den sie außerbilanziell gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG durch eine Hinzurechnung in Höhe von 16.000 € minderte. Hintergrund hierfür war, dass die Klägerin im Jahr 2015 für die geplante Anschaffung eines Personenkraftwagens (Pkw) einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 16.000 € im Gesamthandsbereich in Anspruch genommen hatte. Sie schaffte den Pkw im Streitjahr 2018 an. Im Rahmen ihrer steuerlichen Gewinnermittlung 2018 kürzte die Klägerin die Anschaffungskosten des Pkw gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG um 12.900 €. Für andere, ebenfalls in 2018 angeschaffte Wirtschaftsgüter kürzte sie die Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG um 3.100 €.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 13.02.2020 für das Streitjahr 2018 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) sowie --mit diesem Bescheid verbunden-- einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheid). Im Verlustfeststellungsbescheid stellte das FA für den Beigeladenen einen verrechenbaren Verlust zum Ende des Wirtschaftsjahres in Höhe von 32.574,32 € fest. Dabei berücksichtigte es die auf dem Kapitalkonto III gebuchte Einlage nicht in der Kapitalkontenentwicklung gemäß § 15a EStG. Der Berechnung des vom Beigeladenen nach § 15a EStG abziehbaren Verlustes legte das FA den um 16.000 € geminderten Jahresfehlbetrag zugrunde.
- 8 Im Streitjahr 2019 schaffte die Klägerin eine Photovoltaik-Anlage an. Für die geplante Anschaffung einer solchen Anlage hatte sie im Jahr 2016 im Gesamthandsbereich einen Investitionsabzugsbetrag von 12.000 € in Anspruch genommen. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung 2019 kürzte die Klägerin die Anschaffungskosten der Photovoltaik-Anlage gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG um einen Betrag in Höhe von 8.787,35 €. Den Gesamthandseinkünften im Streitjahr 2019 laut Steuerbilanz rechnete sie außerbilanziell gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG einen Betrag in Höhe von 8.787,35 € hinzu.
- 9 Am 21.05.2021 erließ das FA für das Streitjahr 2019 einen Gewinnfeststellungsbescheid. In dem mit diesem Gewinnfeststellungsbescheid verbundenen Verlustfeststellungsbescheid stellte das FA für den Beigeladenen einen verrechenbaren Verlust zum Ende des Wirtschaftsjahres in Höhe von 48.151,36 € fest. Der Berechnung des vom Beigeladenen nach § 15a EStG abziehbaren Verlustes legte das FA den um 8.787,35 € geminderten Jahresfehlbetrag zugrunde.
- 10 Die gegen die Bescheide vom 13.02.2020 und vom 21.05.2021 gerichteten Einsprüche der Klägerin blieben ebenso wie die nachfolgende Klage ohne Erfolg. Die Klage sei --so das FG-- unbegründet, da das FA die Höhe der festzustellenden Verluste nach § 15a EStG für die Streitjahre zutreffend ermittelt habe. In Bezug auf die vom Beigeladenen im Streitjahr 2018 erbrachte Einlage fehle es an einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage. Weder aus dem Gesellschafterbeschluss vom 21.12.2017 noch aus dem Gesellschaftsvertrag ergebe sich die Zulässigkeit freiwilliger Einlagen. Auch soweit sich die Klägerin für die Streitjahre dagegen wende, dass das FA den

Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG nicht in die Berechnung des maßgeblichen Verlustes einbezogen habe, sei die Klage unbegründet. Außerbilanzielle Korrekturen beeinflussten die Höhe des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG nicht.

- 11** Die Klägerin begründet ihre hiergegen gerichtete Revision im Wesentlichen mit der Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe rechtsfehlerhaft angenommen, dass der gewinnerhöhende Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des für den Anteil am Verlust der KG maßgeblichen Kapitalkontos des Beigeladenen im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zu berücksichtigen sei. Dabei habe es auch klägerisches Vorbringen unberücksichtigt gelassen und in diesem Zusammenhang gegen § 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen. Zudem habe das FG die im Streitjahr 2018 geleistete Einlage rechtsfehlerhaft bei der Ermittlung des Kapitalkontos des Beigeladenen unberücksichtigt gelassen. Dies beruhe auch auf einer unzutreffenden Auslegung des Gesellschaftsvertrags und des Gesellschafterbeschlusses.
- 12** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 19.09.2023 - 13 K 46/20, soweit es die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2018 und 2019 betrifft, aufzuheben und den Bescheid für 2018 über den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG vom 13.02.2020, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 28.02.2020, dahin zu ändern, dass der verrechenbare Verlust des Beigeladenen unter Berücksichtigung einer Einlage in Höhe von 26.289,97 € sowie eines Hinzurechnungsbetrags in Höhe von 16.000 € ermittelt und entsprechend niedriger festgestellt wird, sowie den Bescheid für 2019 über den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG vom 21.05.2021, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 03.11.2021, dahin zu ändern, dass der verrechenbare Verlust des Beigeladenen unter Berücksichtigung eines Hinzurechnungsbetrags in Höhe von 8.787,35 € ermittelt und entsprechend niedriger festgestellt wird.
- 13** Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Der Beigeladene hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend erkannt, dass die vom FA festgestellte, allein streitige Höhe des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen (hierzu unter 1.) nicht zu beanstanden ist, und hat die zulässige Klage der Klägerin (hierzu unter 2.) dementsprechend als unbegründet abgewiesen. Die im Jahr 2018 geleistete Einlage in Höhe von 26.289,97 € hat das Kapitalkonto des Beigeladenen nicht erhöht (hierzu unter 3.). Die Hinzurechnungsbeträge nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 16.000 € (2018) und 8.787,35 € (2019) waren nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen einzubeziehen (hierzu unter 4.).
- 16** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG.
- 17** a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung 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 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-Urteile vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12; vom 10.10.2024 - IV R 10/22, BFHE 286, 131, Rz 17, m.w.N.).
- 18** 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 im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 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. z.B. BFH-Urteile vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 22; vom 20.08.2015 - IV R 41/12, Rz 27, m.w.N.).

- 19** c) Vor diesem Hintergrund ist das Revisionsbegehren der Klägerin dahin auszulegen, dass es sich nur gegen die in den Verlustfeststellungsbescheiden für die Streitjahre vom 13.02.2020 und vom 21.05.2021 erfolgte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG richtet. Hätte ihre Revision Erfolg und wäre der verrechenbare Verlust antragsgemäß herabzusetzen, so wären aufgrund der dargestellten Bindungswirkung die bei der Veranlagung des Beigeladenen anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ebenfalls entsprechend zu mindern.
- 20** 2. Das FG hat die Klage der Klägerin zu Recht als zulässig erachtet. Die Klägerin ist klagebefugt. Wird --wie im Streitfall-- der Verlustfeststellungsbescheid mit dem Gewinnfeststellungsbescheid verbunden (§ 15a Abs. 4 Satz 5 EStG), ist die Gesellschaft selbst nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) klagebefugt, und zwar auch dann, wenn sie allein die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG angreift (z.B. BFH-Urteile vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 23; vom 19.09.2019 - IV R 32/16, BFHE 266, 209, BStBl II 2020, 199, Rz 13, m.w.N., zu § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F.).
- 21** 3. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die im Jahr 2018 geleistete Einlage in Höhe von 26.289,97 € keinen Einfluss auf das (bereits negative) Kapitalkonto des Beigeladenen hatte.
- 22** a) Die vom Beigeladenen im Streitjahr 2018 geleistete Einlage hat dessen Kapitalkonto nicht erhöht. Dabei kann der Senat dahingestellt lassen, ob es --wie vom FG angenommen-- an einer (hinreichenden) gesellschaftsrechtlichen Grundlage für eine freiwillige Einlage des Beigeladenen gefehlt hat. Die Entscheidung des FG erweist sich unabhängig hiervon im Ergebnis als zutreffend, weil das sogenannte Kapitalkonto III, auf dem die "Einlage" verbucht worden ist, kein Eigenkapitalkonto darstellt. Es gehört daher nicht zum Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG.
- 23** aa) Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach Absatz 1 der Vorschrift nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), jährlich gesondert festzustellen. Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG darf 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 (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 24** bb) Unter dem "Anteil am Verlust der KG" im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist nur der Verlustanteil zu verstehen, der sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich einer etwaigen Ergänzungsbilanz ergibt; etwaige Sondergewinne oder Sonderverluste bleiben demgegenüber bei der Ermittlung des "Anteils am Verlust der KG" außer Betracht (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 14.05.1991 - VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167, unter 2.b [Rz 30]; vgl. auch BFH-Urteile vom 14.05.2002 - VIII R 30/98, BFHE 199, 181, BStBl II 2002, 741, unter II. [Rz 51]; vom 13.10.1998 - VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163, unter II.2. [Rz 14]; vom 18.05.2017 - IV R 36/14, BFHE 258, 135, BStBl II 2017, 905, Rz 16 ff.).
- 25** cc) Der so ermittelte Verlustanteil nimmt Einfluss auf die Bestimmung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, denn auch dieser Begriff ist darauf gerichtet, die Beteiligung des Gesellschafters am Eigenkapital der Gesellschaft abzubilden (BFH-Urteil vom 13.10.1998 - VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163, unter II.2. [Rz 14]). Der vom Gesetz nicht definierte Begriff des Kapitalkontos meint dementsprechend das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich gegebenenfalls bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten, in denen regelmäßig der Mehr- oder Minderaufwand eines Gesellschafters gegenüber dem in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Aufwand abgebildet wird (z.B. BFH-Urteile vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, Rz 26; vom 10.10.2024 - IV R 10/22, BFHE 286, 131, Rz 22; vom 24.04.2014 - IV R 18/10, Rz 21; vom 18.05.2017 - IV R 36/14, BFHE 258, 135, BStBl II 2017, 905, Rz 16; vom 14.05.1991 - VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167, unter 2.b [Rz 27 ff.]). Danach führen nicht nur Einlagen in das Gesellschaftsvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332 - ausführlich zum Begriff der Einlage) oder Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen zu einer Veränderung des steuerlichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG, sondern auch

der in der Steuerbilanz erfasste Mehr- oder Minderaufwand eines Gesellschafters. Wird das Kapitalkonto eines Kommanditisten unter Berücksichtigung einer negativen Ergänzungsbilanz, welche infolge einer Wahlrechtsausübung nach § 6b EStG aufzustellen war, negativ, so sind Verluste, die zu einer Erhöhung des Negativsaldos führen, nicht ausgleichsfähig (BFH-Urteile vom 18.05.2017 - IV R 36/14, BFHE 258, 135, BStBl II 2017, 905, Rz 19 ff.; vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, Rz 27). Auch die gesellschafterbezogene und rechtsträgerübergreifende Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG führt durch die (erfolgsneutrale) Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts bei der übernehmenden Personengesellschaft dazu, dass sich dort das für den Kommanditisten geführte Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe der übertragenen stillen Reserven reduziert (BFH-Urteil vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, Leitsatz und Rz 29 ff.).

- 26** dd) Das Kapitalkonto eines Kommanditisten kann sich aus mehreren Konten mit verschiedenen Bezeichnungen zusammensetzen (BFH-Urteil vom 07.04.2005 - IV R 24/03, BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598, unter II.1. [Rz 21]). Die rechtliche Einordnung der Konten, die eine KG für ihre Kommanditisten führt, erfolgt nach dem Zivilrecht (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 34, m.w.N.), nicht nach ihrer Bezeichnung (z.B. BFH-Urteil vom 15.05.2008 - IV R 46/05, BFHE 221, 162, BStBl II 2008, 812, unter II.2. [Rz 42], m.w.N.). Führt eine KG für die Kommanditisten mehrere Konten mit verschiedenen Bezeichnungen, ist daher anhand des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln, welche zivilrechtliche Rechtsnatur diese Konten haben, das heißt, ob sie Eigenkapital oder Forderungen und Schulden ausweisen (z.B. BFH-Urteil vom 15.05.2008 - IV R 46/05, BFHE 221, 162, BStBl II 2008, 812, unter II.2. [Rz 42], m.w.N.). Nur Eigenkapitalkonten gehören zum Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG.
- 27** aaa) Ein Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG wird in der Regel angenommen, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können. Denn mit dem Begriff des Darlehens ist eine Verlustbeteiligung des Gläubigers grundsätzlich unvereinbar (BFH-Urteile vom 15.05.2008 - IV R 46/05, BFHE 221, 162, BStBl II 2008, 812, unter II.3. [Rz 43] und II.4. [Rz 47]; vom 04.05.2000 - IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171, unter 2.b [Rz 19]; vom 26.06.2007 - IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103, unter II.1.c bb [Rz 29], m.w.N.). Entscheidend ist, dass das Konto durch seine Teilhabe an Verlusten der Gesellschaft der gesamthänderischen Bindung unterliegt (BFH-Urteil vom 07.04.2005 - IV R 24/03, BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598, unter II.1. [Rz 21]). Daher spricht es nach der Rechtsprechung des BFH ebenfalls für das Vorliegen eines Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG, wenn das Konto in den Fällen des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft in die Ermittlung des Abfindungsguthabens des Gesellschafters eingeht (z.B. BFH-Urteil vom 04.05.2000 - IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171, unter 2.b [Rz 19]).
- 28** bbb) Bei der Abgrenzung der Gesellschafterkonten kommt auch der Frage der Verfügbarkeit von Guthaben erhebliche Bedeutung zu. Während Verfügungsbeschränkungen für das Vorliegen eines Eigenkapitalkontos sprechen (vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Niedersachsen vom 21.02.2017, Der Betrieb --DB-- 2017, 579, unter I., die den Begriff "Entnahmebeschränkung" verwendet), steht eine freie Verfügbarkeit des Guthabens und damit ein unbeschränkter Auszahlungsanspruch der Einordnung als Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG entgegen (vgl. auch Verfügung der OFD Niedersachsen vom 21.02.2017, DB 2017, 579, unter II.). Dies folgt daraus, dass Einlagen im rechtlichen Sinne sich gerade dadurch auszeichnen, dass sie nicht frei entnehmbar sind. Daher können auf einem Gesellschafterkonto, dessen Guthaben sich die Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags jederzeit auszahlen lassen können, keine Einlagen im rechtlichen Sinne gebucht werden. Dass nach dem Gesellschaftsvertrag auf jenem Konto "Einlagen und Entnahmen" gebucht werden, ändert daran nichts. Die Formulierung ist mit Blick auf die freie Verfügbarkeit irreführend und daher nicht geeignet, die auf dem Gesellschafterkonto gebuchten Beträge als Einlage zu qualifizieren (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 45).
- 29** ccc) Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos kann darin gesehen werden, dass das Guthaben zusätzliche Stimm- beziehungsweise Mitwirkungsrechte verschafft (vgl. auch Verfügung der OFD Niedersachsen vom 21.02.2017, DB 2017, 579, unter II.). Für die Einordnung als Kapitalkonto kann es darüber hinaus auch von Bedeutung sein, ob für die Kapitalüberlassung Höchstbeträge festgelegt, Sicherheiten gestellt und Tilgungsvereinbarungen getroffen worden sind (BFH-Urteile vom 26.06.2007 - IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103, unter II.1.c bb [Rz 30]; vom 04.05.2000 - IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171, unter 2.b [Rz 19]).
- 30** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist das sogenannte Kapitalkonto III kein Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG.

Dies ergibt sich aus der Auslegung des Gesellschaftsvertrags vom 12.11.2004 sowie des Gesellschafterbeschlusses vom 21.12.2017.

- 31** aa) Zwar gehört die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen grundsätzlich zu den "tatsächlichen Feststellungen" im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO, deren Vornahme dem FG obliegt und die vom BFH im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden darf. Allerdings kann das Revisionsgericht eine notwendige Auslegung, die das FG unterlassen hat, selbst vornehmen, wenn weitere tatsächliche Feststellungen nicht in Betracht kommen (z.B. BFH-Urteile vom 04.05.2000 - IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171, unter 2.c [Rz 20]; vom 14.01.2004 - X R 37/02, BFHE 205, 96, BStBl II 2004, 493, unter II.4. [Rz 67]).
- 32** bb) Dies ist vorliegend der Fall. Das FG hat zwar sowohl den Gesellschaftsvertrag vom 12.11.2004 als auch den Gesellschafterbeschluss vom 21.12.2017 einer Auslegung unterzogen. Diese betraf jedoch nur die Frage, ob eine gesellschaftsrechtliche Grundlage für eine freiwillige Einlage des Beigeladenen gegeben war. Das FG hat sich hingegen nicht damit befasst, ob das sogenannte Kapitalkonto III als Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG anzusehen ist. Diese Auslegung kann der Senat selbst vornehmen.
- 33** cc) Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto und ein Darlehenskonto sowie für alle Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto und ein Verlustvortragskonto geführt wird. Auf dem Kapitalkonto ist der (feste) Kapitalanteil des Gesellschafters zu erfassen. Auf dem Darlehenskonto sind die "entnahmepflichtigen" (gemeint wohl: entnahmefähigen) Gewinnanteile, Entnahmen, Zinsen, der Ausgaben- und Aufwundersatz, die Vorabvergütung sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter zu buchen (vgl. § 4 Abs. 2 GesV). Dem gemeinsamen Rücklagenkonto sollen die nicht entnahmefähigen Teile des Gewinns gutgeschrieben und Verluste bis zur Höhe eines Guthabens belastet werden. Die Gesellschafter können mit der Mehrheit der Stimmen entscheiden, dass ein Guthaben aufgelöst und auf die Darlehenskonten der Kommanditisten im Verhältnis ihrer Kapitalanteile umgebucht wird (vgl. § 4 Abs. 3 GesV). Auf dem gemeinsamen Verlustvortragskonto sind die Verluste der Gesellschaft, welche nicht durch ein Guthaben auf dem gemeinsamen Rücklagenkonto gedeckt sind, und Gewinne bis zum Ausgleich des Kontos zu erfassen (vgl. § 4 Abs. 4 GesV). Guthaben auf dem Darlehenskonto darf jeder Gesellschafter jederzeit entnehmen (§ 10 GesV).
- 34** Danach führte die Klägerin zunächst ein Forderungskonto (das Darlehenskonto) sowie daneben drei Kapitalkonten im Sinne des § 15a EStG (das Kapitalkonto, das Rücklagenkonto und das Verlustvortragskonto).
- 35** dd) Ab dem 01.01.2018 sollte --so der Gesellschafterbeschluss vom 21.12.2017-- "je Gesellschafter" ein weiteres "Gesellschafter-Verrechnungskonto", das dem Eigenkapital des Gesellschafters zugeordnet werden sollte, mit der Bezeichnung "Kapitalkonto III" eingerichtet werden. Auf diesem Konto sollten "Einlagen sowie positive Jahresergebnisse, die dem jeweiligen Gesellschafter nach Ausgleich des jeweiligen Verlustvortragskontos zugeordnet werden, gebucht" werden. Negative Jahresergebnisse sollten unverändert jeweils auf dem Verlustvortragskonto erfasst werden. Bis zum Ausgleich dieses Kontos sollten auch positive Jahresergebnisse dort gebucht werden.
- 36** ee) Der Senat versteht die Regelung im Gesellschafterbeschluss vom 21.12.2017 dahin, dass das sogenannte Kapitalkonto III neben die bereits bestehenden Konten treten sollte. Die Regelung zum sogenannten Kapitalkonto III schließt dementsprechend an die vorhandenen Bestimmungen an, verändert diese aber inhaltlich nicht. Unberührt bleiben insbesondere auch die Vorgaben zur Verbuchung der Verluste. Diese sollten weiterhin ausschließlich auf dem Rücklagen- und dem Verlustvortragskonto erfasst werden. Eine Verbuchung von Verlusten auf dem Kapitalkonto III war demgegenüber nicht vorgesehen.
- 37** Auch im Übrigen ist nicht ersichtlich, dass das sogenannte Kapitalkonto III durch eine Teilhabe an Verlusten der Gesellschaft der gesamthänderischen Bindung unterliegt. Dies gilt auch für die Fälle des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft. Die Buchwertklausel in § 15 GesV sieht zwar vor, dass sich die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters nach der Höhe seines Kapitalkontos in der Handels- beziehungsweise Steuerbilanz bemisst und der Anspruch unter Einbeziehung des Kapitalkontos sowie des Ergänzungs- und Sonderkapitals zu ermitteln ist. Zur Behandlung des --erst später eingerichteten-- sogenannten Kapitalkonto III bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens des Gesellschafters haben die Beteiligten allerdings keine Regelung getroffen. Gesellschaftsvertrag und Gesellschafterbeschluss besagen zudem nichts über eine etwaige Verlustverrechnung in den Fällen der Liquidation oder des Ausscheidens.
- 38** Somit ist nicht erkennbar, dass das sogenannte Kapitalkonto III an Verlusten der Gesellschaft teilhat. Die Einordnung dieses Kontos als Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG scheidet demnach aus.

- 39 ff) Dieses Ergebnis wird durch den Umstand bestätigt, dass das sogenannte Kapitalkonto III keiner Verfügungsbeschränkung unterliegt. Eine solche ergibt sich weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus dem Gesellschafterbeschluss oder den ergänzenden Ausführungen der Klägerin. Selbst wenn --wie die Klägerin vorträgt-- auf dem neu eingerichteten Kapitalkonto III gebuchte Gewinne für "Entnahmen" nur genutzt werden konnten, wenn und soweit sie auf das Darlehenskonto umgebucht wurden, ergibt sich hieraus keine Verfügungsbeschränkung. Denn dass die Umbuchung auf das Darlehenskonto an Bedingungen geknüpft war, ist nicht ersichtlich. Hiergegen spricht auch der Umstand, dass auf dem sogenannten Kapitalkonto III --neben "Einlagen"-- nur positive Jahresergebnisse, die dem jeweiligen Gesellschafter nach Ausgleich des jeweiligen Verlustvortragskontos zugeordnet werden, gebucht werden sollten.
- 40 Auch der Hinweis der Klägerin, mit dem nicht präzisen Begriff der Einlage sei gemeint, dass nach der Verbuchung auf dem Darlehenskonto ein Auszahlungsanspruch des Gesellschafters bestehe, führt zu keinem anderen Ergebnis. Er bestätigt vielmehr, dass die auf dem sogenannten Kapitalkonto III angesammelten Guthaben ohne weiteres auf das Darlehenskonto umgebucht und von dort --wie in § 10 GesV vorgesehen-- jederzeit ausgezahlt werden konnten.
- 41 gg) Aus dem Umstand, dass auf dem sogenannten Kapitalkonto III --neben positiven Jahresergebnissen-- "Einlagen" erfasst werden sollen, folgt nichts Anderes. Der Begriff "Einlage" ist nicht geeignet, auf dem Kapitalkonto III gebuchte Beträge als Einlage im rechtlichen Sinne zu qualifizieren, da auf diesem Konto keine Verluste verbucht werden und die Gesellschafter --wie dargelegt-- jederzeit die Auszahlung ihres Guthabens verlangen können.
- 42 hh) Auch die Tatsache, dass die Gesellschafter das fragliche Konto als Kapitalkonto bezeichnet und dieses im Gesellschafterbeschluss dem Eigenkapital des Gesellschafters zugeordnet haben, führt zu keinem anderen Auslegungsergebnis. Weder der Bezeichnung des Kontos noch dessen Zuordnung durch die Gesellschafter kann ein entscheidungserheblicher Aussagewert beigemessen werden, zumal das Konto im Gesellschafterbeschluss vom 21.12.2017 auch als "weiteres Gesellschafter-Verrechnungskonto" bezeichnet wird.
- 43 ii) Schließlich spricht auch die Tatsache, dass die auf dem sogenannten Kapitalkonto III gebuchten Guthaben keine weiteren Stimmrechte vermitteln sollten, gegen eine Qualifizierung als Eigenkapitalkonto.
- 44 4. Ebenso ohne Rechtsfehler hat das FG entschieden, dass die Hinzurechnungsbeträge nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 16.000 € (2018) und 8.787,35 € (2019) nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen einzubeziehen waren. Die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG lässt das steuerbilanzielle Kapitalkonto des Beigeladenen im Sinne von § 15a EStG unberührt.
- 45 a) § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG sah für die Streitjahre vor, dass im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts bis zu 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden können. Die Hinzurechnung durfte die Summe der nach § 7g Abs. 1 EStG abgezogenen und noch nicht nach § 7g Abs. 2 bis 4 EStG hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen. Bei Personengesellschaften waren die Regelungen mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt (vgl. § 7g Abs. 7 EStG).
- 46 aa) Der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG stellt keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition dar. Er ist außerbilanziell zu erfassen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.05.2020 - XI R 12/18, BFHE 269, 130, BStBl II 2020, 779, Rz 18, zu § 7g EStG 2009; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 7g Rz 53; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 7g Rz 30, jeweils m.w.N.; vgl. auch BTDrucks 16/4841, S. 52, zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz 63; vom 15.06.2022, BStBl I 2022, 945, Rz 57). Er wirkt sich daher nicht innerhalb der Steuerbilanz der Gesellschaft durch eine Aufwands- oder Ertragsbuchung aus. Der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG berührt somit weder die Steuerbilanz der Gesellschaft noch das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten. Die Berechnung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG hat somit ohne den Hinzurechnungsbetrag zu erfolgen.
- 47 bb) Entsprechendes gilt in Bezug auf den Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG. Auch er stellt keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition dar und ist außerbilanziell zu erfassen (z.B. BFH-Urteile vom 23.03.2016 - IV R 9/14, BFHE 253, 542, BStBl II 2017, 295, Rz 14, zu § 7g EStG 2009; vom 03.12.2020 - IV R 16/18, BFHE 271, 501, BStBl II 2021, 382, Rz 26, zu § 7g EStG 2009; vom 27.05.2020 - XI R 12/18, BFHE 269, 130, BStBl II 2020, 779, Rz 18, zu § 7g EStG 2009; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 7g Rz 47; Wendt, Finanz-Rundschau 2008, 598, 600 f.; Schmelter/Suck, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1637, 1638; vgl. auch BTDrucks 16/4841, S. 51 f., zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008). Durch den Abzug des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1

EStG wird weder das Betriebsvermögen der KG noch die Außenhaftung des Kommanditisten beeinflusst. Die aus der Bildung des Investitionsabzugsbetrags resultierende Gewinnminderung erfolgt demnach unabhängig von der Entwicklung des Kapitalkontos des Kommanditisten. Sie ist folglich steuerlich im Abzugsjahr zu berücksichtigen, und zwar unabhängig davon, ob bereits ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten besteht (vgl. FG Münster, Urteil vom 14.08.2019 - 13 K 2320/15 F, Rz 45, zu § 7g EStG 2002; Schmelter/Suck, DStR 2011, 1637, 1640; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 7g Rz 84; Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 15a Rz 42). Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG führt folglich stets zu einem insoweit ausgleichs- und abzugsfähigen (anteiligen) Verlust. Dies entspricht dem Sinn und Zweck des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG, der mit seiner steuerstundenden Wirkung die Liquidität und Eigenkapitalbildung kleiner und mittlerer Betriebe verbessern und die Investitions- und Innovationskraft stärken will (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 51, zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008; Schmelter/Suck, DStR 2011, 1637, 1641). Hierzu trägt die unmittelbar steuermindernde Wirkung des Investitionsabzugsbetrags bei.

- 48** cc) Aufgrund der außerbilanziellen Wirkung kann weder der Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG zur Entstehung oder zur Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führen, noch kann ein negatives Kapitalkonto durch den Hinzurechnungsbetrag des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ausgeglichen beziehungsweise gemindert werden (vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 7g Rz 84; Dornheim, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2015, 174, 177 f.; Schmelter/Suck, DStR 2011, 1637, 1641; BMF-Schreiben vom 20.03.2017, BStBl I 2017, 423, Rz 58; vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz 62 f.; anderer Auffassung z.B. Steger, Neue Wirtschafts-Briefe 2011, 3372, 3373).
- 49** dd) Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Regelungszweck des § 15a EStG, der dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit gewähren soll, 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 (BFH-Urteil vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 30). Durch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG beziehungsweise die Erfassung des Hinzurechnungsbetrags nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG wird der Kommanditist jedoch nicht in dieser Weise belastet. Denn hierdurch ändert sich weder der Haftungsumfang des Kommanditisten noch sein Ausfallrisiko (vgl. auch Dornheim, DStZ 2015, 174, 177).
- 50** b) Dies gilt auch im Streitfall. Die Hinzurechnungsbeträge gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG konnten dementsprechend nicht verhindern, dass sich das negative Kapitalkonto des Beigeladenen in den Streitjahren weiter erhöht hat.
- 51** c) Entgegen der Auffassung der Klägerin kann aus dem "Gleichlauf" beziehungsweise der Verknüpfung von Hinzurechnung und Minderung der Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG (= § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG heutiger Fassung, vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 15.11.2017 - VI R 44/16, BFHE 260, 131, BStBl II 2019, 466, Rz 28) nichts Anderes hergeleitet werden.
- 52** aa) Gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG konnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts in dem in § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG verringerten sich entsprechend.
- 53** bb) Dementsprechend konnte der Steuerpflichtige neben der außerbilanziellen Hinzurechnung in dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung die Anschaffungs- und Herstellungskosten gewinnmindernd herabsetzen, so dass sich in dem betreffenden Wirtschaftsjahr keine Gewinnauswirkung ergab.
- 54** cc) Anders ist dies jedoch im Anwendungsbereich des § 15a EStG. Hier wirkt die außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG gewinnerhöhend, bleibt aber ohne Einfluss auf das Verlustausgleichspotential des Kommanditisten, während die Minderung der Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten innerbilanziell wirkt und damit Teil des Steuerbilanzergebnisses ist. Sie mindert insoweit auch das steuerbilanzielle Kapitalkonto, so dass sich auch Auswirkungen im Rahmen des § 15a EStG ergeben können (vgl. z.B. BMF-Schreiben vom 15.06.2022, BStBl I 2022, 945, Rz 57). Dass ein durch die Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten entstehender Verlust unter Umständen der Verrechnungsbeschränkung des § 15a EStG unterliegt, kann allerdings kein anderes Verständnis des § 15a EStG in Bezug auf die Behandlung des Hinzurechnungsbetrags gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG begründen. Denn für das Normverständnis des § 15a EStG ist nicht vorrangig maßgebend, dass sich die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf den steuerlichen Gewinn beziehungsweise Verlust im Gesamthandsbereich auswirkt und dieser Effekt durch die Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG ausgeglichen werden kann. Entscheidend ist vielmehr, dass

der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG als außerbilanzielle Korrektur keinen Einfluss auf die mit der Haftung einhergehende wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten hat.

- 55** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO). Der Beigeladene hat keine Sachanträge gestellt oder das Verfahren anderweitig wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de