Urteil vom 12. Juni 2025, IV R 28/22

Korrespondierende Bilanzierung und Wertberichtigung von Darlehensforderungen im Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsaufgabe einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2025:U.120625.IVR28.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 15a Abs 2, EStG § 15a Abs 4, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, AO § 352 Abs 1 Nr 1 Buchst b, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Buchst b

vorgehend FG Münster, 20. Juli 2022, Az: 9 K 3170/19 F

Leitsätze

Der Umstand, dass eine KG gewerblich geprägt ist, steht der Teilwertabschreibung einer wertlosen Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die KG vor deren Vollbeendigung nicht entgegen, wenn wegen einer Betriebsaufgabe der KG die Grundsätze korrespondierender Bilanzierung nicht mehr eingreifen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.07.2022 - 9 K 3170/19 F aufgehoben, soweit es die Gewinnfeststellung für die Jahre 2012 bis 2014 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens wird dem Finanzgericht übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die L-GmbH & Co. KG (L-KG) zum 31.08.2012 ihren Betrieb aufgegeben hat und ob in diesem Fall eine Teilwertabschreibung auf eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Darlehensforderung der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gegenüber der L-KG vorzunehmen wäre.

2 Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, hielt als alleinige Kommanditistin 100 % der Anteile an der im Jahr 2011 gegründeten L-KG. Komplementärin und Geschäftsführerin der L-KG war die Beigeladene. Geschäftsführer der Beigeladenen ist K. Die Beigeladene ist zudem die nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligte Komplementärin der Klägerin, deren alleiniger Kommanditist wiederum K ist. Zum 31.12.2014 schied die Beigeladene als Gesellschafterin der L-KG aus und das Vermögen der L-KG wuchs der Klägerin als einziger verbliebener Gesellschafterin an. Das Erlöschen der L-KG wurde am xx.xx.2015 im Handelsregister eingetragen. Im Februar 2017 teilte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit, dass die Beigeladene zum 31.12.2014 aus der L-KG ausgeschieden sei.

3 Unternehmensgegenstand der L-KG war nach ihrem Gesellschaftsvertrag der Betrieb von Gaststätten und gastronomischen Unternehmen aller Art, insbesondere der Gaststätte L in A-Stadt, sowie die Planung und Ausführung von Veranstaltungen und Großevents aller Art. Die L-KG betrieb seit ihrer Gründung den L. Es handelte sich dabei um ein Restaurant mit 400 Plätzen, einem Saalbetrieb sowie Terrassen. Neben dem laufenden

Restaurantbetrieb bot die L-KG auch die Durchführung größerer Veranstaltungen im L an. Die Räumlichkeiten des L mietete sie von der I-GmbH & Co. KG (I-KG).

4 Die L-KG meldete den Betrieb des L im August 2012 bei der Stadt B-Stadt als gewerbliche Tätigkeit ab. In der Abmeldung war der 31.08.2012 als Datum der Aufgabe angegeben. In einem im September 2012 beim FA eingegangenen Formular gab die L-KG an, dass sie den Betrieb des L am 31.08.2012 eingestellt habe und dessen Räumlichkeiten ab dem 01.09.2012 an die A-GmbH verpachtet seien. Als Datum der Erklärung war der 06.08.2012 angegeben. Die L-KG erfasste ab September 2012 in ihrer Buchführung keine Lohnzahlungen oder Umsätze mehr, auch nachdem sie im Februar 2014 ein neues Gewerbe mit dem Gegenstand "Cateringservice, Eventmanagement" bei der Stadt B-Stadt angemeldet hatte.

5 Die Klägerin war Inhaberin einer Darlehensforderung gegenüber der L-KG, welche in der Sonderbilanz der Klägerin bei der L-KG zum 31.12.2012 in einer Höhe von 204.972,40 € ausgewiesen wurde.

6 Das FA erließ zunächst erklärungsgemäße und nach § 15a Abs. 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verbundene Bescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheide). Sämtliche Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).

7 Im Jahr 2018 führte das FA bei der L-KG für die Jahre 2012 bis 2014 (Streitjahre) eine Außenprüfung durch. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die L-KG ihre betriebliche Tätigkeit zum 31.08.2012 aufgegeben habe. Daher sei das zu diesem Zeitpunkt einen Saldo in Höhe von ./. 271.064,96 € ausweisende negative Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG der Klägerin bei der L-KG aufzulösen und der Klägerin in dieser Höhe ein Aufgabegewinn zuzurechnen. Der dadurch entstehende Auflösungsgewinn entfalte für die Klägerin jedoch keine steuerlichen Folgen, da diesem jeweils in gleicher Höhe verrechenbare Verluste der Klägerin im Sinne des § 15a EStG gegenüberstünden. Soweit die L-KG nach dem 31.08.2012 aufgrund von weiteren Betriebsausgaben im Gesamthandsbereich Verluste erwirtschaftet habe und diese im Rahmen der Gewinnverteilung der Klägerin zugerechnet worden seien, führten sie jeweils zum 31.12. der Streitjahre zwar wieder zur Entstehung eines negativen Kapitalkontos. Dieses sei jedoch wegen der vorherigen Betriebsaufgabe ebenfalls jeweils gewinnwirksam aufzulösen, sodass im Ergebnis der Klägerin für die Zeit nach dem 31.08.2012 kein Verlustanteil mehr zugerechnet werde. Die der Klägerin aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos jeweils zugerechneten Gewinne seien im Rahmen der Gewinnverteilung spiegelbildlich der Beigeladenen als Verluste zuzurechnen.

8 Im Anschluss an die Außenprüfung erließ das FA für die Streitjahre geänderte Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide jeweils vom 09.10.2018. Diese waren --wie die jeweiligen Erstbescheide-- an die Beigeladene als Empfangsbevollmächtigte für die L-KG adressiert. Für 2012 änderte das FA den Anteil der Klägerin am laufenden Gesamthandsgewinn von ./. 147.666,07 € auf ./. 136.133,22 € und stellte erstmalig einen Aufgabegewinn in Höhe von 271.064,96 € fest, welchen das FA mit den in gleicher Höhe bestehenden verrechenbaren Verlusten gemäß § 15a EStG saldierte. Den ursprünglich für 2012 festgestellten verrechenbaren Verlust gemäß § 15a EStG minderte das FA auf 0 €. Für das Jahr 2013 änderte das FA den Anteil der Klägerin am laufenden Gesamthandsgewinn der L-KG von ./. 17.701,03 € auf 0 € und für das Jahr 2014 von ./. 9.647,01 € auf 0 €. Die verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG minderte das FA für diese beiden Streitjahre ebenfalls auf 0 €.

9 Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin legte im Namen der L-KG gegen sämtliche Bescheide vom 09.10.2018 Einspruch ein. Die in den Bescheiden vorgenommenen Änderungen des FA seien rechtswidrig, da die L-KG ihren Betrieb nicht zum 31.08.2012 aufgegeben habe. Hilfsweise sei im Fall einer Betriebsaufgabe zum 31.08.2012 für die Klägerin zumindest ein Sonderbetriebsverlust in Höhe von 204.972,40 € aus einer Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung der Klägerin gegenüber der L-KG festzustellen. Der Einspruch blieb erfolglos.

10 Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin erhob daraufhin im Namen der L-KG Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster. Während des Klageverfahrens erließ das FA am 20.10.2021 für die Streitjahre Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide, die abweichend von den Bescheiden vom 09.10.2018 an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin für die gesellschaftsrechtlich vollbeendete L-KG adressiert waren. Darüber hinaus erfolgten keine inhaltlichen Änderungen.

11 Die Klage blieb erfolglos. Das FG entschied, dass die im Namen der bereits vollbeendeten L-KG erhobene Klage zwar als Klage der Klägerin auszulegen und auch zulässig, aber unbegründet sei. Die L-KG habe ihren Betrieb zum 31.08.2012 aufgegeben. Die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen seien vom FA im Ergebnis zutreffend

umgesetzt worden. Der hilfsweise beantragte Verlust aus einer Teilwertabschreibung der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderung der Klägerin gegenüber der L-KG sei nicht zu gewähren. Eine Teilwertabschreibung sei nach den Grundsätzen der korrespondierenden Bilanzierung bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG --wie im Streitfall die L-KG-- nicht bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, sondern erst zum Zeitpunkt ihrer Vollbeendigung möglich.

12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung formellen und materiellen Rechts.

13 Die Klägerin beantragt,

> das Urteil des FG Münster vom 20.07.2022 - 9 K 3170/19 F, die geänderten Bescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 09.10.2018 und vom 20.10.2021 sowie die Einspruchsentscheidung vom 09.09.2019 aufzuheben,
>
> hilfsweise, das Urteil des FG Münster vom 20.07.2022 - 9 K 3170/19 F aufzuheben und die geänderten Bescheide für 2012 bis 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 20.10.2021 dahin zu ändern, dass Sonderbetriebsverluste in Höhe von ./. 204.972,40 € (2012), ./. 106,14 € (2013) und ./. 1.803,11 € (2014) gewinnmindernd berücksichtigt werden,
>
> weiter hilfsweise, dass die vorgenannten Minderungsbeträge in den jeweiligen Folgejahren (soweit es Streitjahre sind) berücksichtigt werden.

14 Das FA beantragt,

> die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision der Klägerin ist hinsichtlich des Hauptantrags unbegründet, hinsichtlich des Hilfsantrags jedoch begründet, soweit sie die Gewinnfeststellung für die Jahre 2012 bis 2014 betrifft. Insoweit führt die Revision zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit die Revision hingegen die Verlustfeststellung für die Jahre 2012 bis 2014 betrifft, ist sie als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

17 Verfahrensgegenstand sind die nach der Außenprüfung geänderten Feststellungen (dazu unter 1.) in den Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheiden vom 20.10.2021. Davon ausgehend ist das FG zutreffend von einer zulässigen Klageerhebung durch die Klägerin ausgegangen (dazu unter 2.). Soweit sich die Klägerin mit ihrem Hauptantrag gegen die Annahme des FG wendet, dass die L-KG ihren Betrieb zum 31.08.2012 aufgegeben habe, hat das FG zu Recht eine Betriebsaufgabe der L-KG gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG bejaht (dazu unter 3.). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das negative Kapitalkonto der Klägerin im Rahmen dieser Betriebsaufgabe aufzulösen ist und dies zu einem Aufgabegewinn führt, der mit den verrechenbaren Verlusten der Klägerin zu saldieren ist, und dass die nach der Betriebseinstellung im Gesamthandsbereich entstandenen Verluste der L-KG nicht (mehr) anteilig der Klägerin zuzurechnen sind (dazu unter 4.). Soweit die Klägerin sich mit ihrem Hilfsantrag gegen die in den Streitjahren unterbliebene Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung ihrer im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderung gegenüber der L-KG wendet, kann das FG-Urteil hingegen keinen Bestand haben. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass eine Teilwertabschreibung der Darlehensforderung nach den Grundsätzen der korrespondierenden Bilanzierung im Fall der L-KG als gewerblich geprägte Personengesellschaft bis zu deren Vollbeendigung ausgeschlossen ist (dazu unter 5.). Die Sache ist wegen fehlender Feststellungen zur Werthaltigkeit der Darlehensforderung in den Streitjahren nicht spruchreif und daher insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (dazu unter 6.).

18 1. Verfahrensgegenstand sind der im Gewinnfeststellungsbescheid für 2012 dem Grunde nach festgestellte

Aufgabegewinn, die in den Gewinnfeststellungsbescheiden für 2012 bis 2014 festgestellte Verteilung des laufenden Gesamthandsgewinns sowie die für diese Jahre nicht festgestellten Sonderbetriebsverluste und die in den Verlustfeststellungsbescheiden für 2012 bis 2014 festgestellte Höhe der verrechenbaren Verluste gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG.

19 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.10.2024 - IV R 10/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 17; vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12).

20 b) Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns --verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- beziehungsweise einer Sondervergütung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23.03.2023 - IV R 8/20 (IV R 7/17), Rz 22, m.w.N.; vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30; vom 01.10.2020 - IV R 4/18, BFHE 271, 154, Rz 25, m.w.N.; vom 29.09.2022 - IV R 18/19, BFHE 278, 273, BStBl II 2023, 326, Rz 14). Zu den selbständigen Feststellungen gehört auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, und zwar sowohl eines solchen des einzelnen Mitunternehmers als auch eines solchen auf der Ebene der Gesamthand (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19, m.w.N.).

21 Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist nicht an die Auslegung des FG gebunden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 22; vom 30.11.2017 - IV R 33/14, Rz 23, m.w.N.).

22 c) Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin --wie im Klageverfahren-- gegen die aufgrund der bei der L-KG durchgeführten Außenprüfung vorgenommenen Änderungen in den Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheiden für 2012 bis 2014 vom 09.10.2018 beziehungsweise vom 20.10.2021 im Vergleich zu den erklärungsgemäßen Bescheiden vom 18.06.2014 (für 2012), vom 23.10.2014 (für 2013) und vom 02.03.2016 (für 2014). Soweit die Gewinnfeststellungsbescheide betroffen sind, greift sie daher als selbständig anfechtbare Feststellungen für das Jahr 2012 den (erstmaligen) Ausweis eines auf Gesamthandsebene erzielten Aufgabegewinns der L-KG und für die Jahre 2012 bis 2014 die Verteilung des laufenden Gesamthandsgewinns der L-KG sowie die (bisher unterbliebene) Feststellung von Sonderbetriebsverlusten aus der von ihr geltend gemachten Teilwertabschreibung ihrer gegenüber der L-KG bestehenden Darlehensforderung an. Soweit die Verlustfeststellungen betroffen sind, greift die Klägerin die Verrechnung ihres Aufgabegewinnanteils mit ihren verrechenbaren Verlusten gemäß § 15a Abs. 4 EStG und damit die Höhe der Verlustfeststellungen für die Jahre 2012 bis 2014 an.

23 2. Das FG ist zu Recht von einer zulässigen Klageerhebung durch die Klägerin ausgegangen.

24 a) Die Auslegung des FG, dass es sich um eine von der Klägerin erhobene Klage und nicht um eine Klage der --zu diesem Zeitpunkt bereits vollbeendeten-- L-KG handele, ist ebenso wenig zu beanstanden (dazu unter aa und bb) wie die Annahme des FG, dass die Klägerin ein Vorverfahren im Sinne des § 44 FGO erfolglos durchgeführt habe (dazu unter cc).

25 aa) Eine namens einer vollbeendeten Personengesellschaft erhobene Klage kann ausnahmsweise dann im Wege der rechtsschutzgewährenden Auslegung als eine solche der ehemaligen Gesellschafter angesehen werden, wenn das Rubrum der Klage spiegelbildlich dem insoweit unzutreffenden Rubrum der Einspruchsentscheidung entsprach und dem Finanzamt die Vollbeendigung der Personengesellschaft bei Erlass der Einspruchsentscheidung bereits bekannt war (z.B. BFH-Urteil vom 10.09.2015 - IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 8, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 17.07.2012 - IV B 55/11, Rz 14).

26 bb) Danach ist die Klage im Streitfall als eine solche der Klägerin als ehemalige Gesellschafterin der L-KG

anzusehen. Dem FA war bereits bei Erlass der Einspruchsentscheidung bekannt, dass die Beigeladene als Komplementärin der L-KG zum 31.12.2014 ausgeschieden war und daraufhin das Vermögen der L-KG der Klägerin als einziger verbliebener Gesellschafterin angewachsen ist, sodass die L-KG ab diesem Zeitpunkt --ohne Liquidation-- vollbeendet war. Gleichwohl hat das FA im Rubrum der Einspruchsentscheidung die L-KG als Einspruchsführerin aufgeführt. Die dem danach unzutreffenden Rubrum der Einspruchsentscheidung spiegelbildlich entsprechende Klage ist folglich als eine solche der Klägerin als ehemalige Gesellschafterin der L-KG anzusehen. Dieser rechtsschutzgewährenden Auslegung steht auch der Umstand, dass die Klage von einem rechtskundigen Prozessvertreter --der Prozessbevollmächtigten der Klägerin-- erhoben worden ist, nicht entgegen (z.B. BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, unter II.1.b [Rz 27]).

27 cc) Die Klägerin hat --bei rechtsschutzgewährender Auslegung-- auch erfolglos ein Vorverfahren durchgeführt (§ 44 FGO). Der im Namen der L-KG eingelegte Einspruch gegen die verbundenen Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide für 2012 bis 2014 vom 09.10.2018, der mit der Einspruchsentscheidung des FA zurückgewiesen wurde, ist als Einspruch der Klägerin auszulegen. Denn das FA hat die mit dem Einspruch angefochtenen Bescheide an die L-KG in Kenntnis ihrer Vollbeendigung bekanntgegeben. Die Einlegung des Einspruchs erfolgte danach spiegelbildlich zu der unzutreffenden Bekanntgabe durch das FA und ist daher rechtsschutzgewährend als Einspruch der Klägerin als ehemalige Gesellschafterin der L-KG auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 25.03.2021 - VIII R 47/18, BFHE 272, 211, BStBl II 2021, 696, Rz 20).

28 b) Das FG ist --auch unter Berücksichtigung des nach seiner Entscheidung geänderten und nunmehr anzuwendenden § 48 FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411; vgl. hierzu BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 25)-- zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin die erforderliche Klagebefugnis zusteht.

29 aa) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO kann, wenn die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO) nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschafter Klage erheben, gegen den der Gewinnfeststellungsbescheid und der damit verbundene Verlustfeststellungsbescheid (§ 15a Abs. 4 Satz 5 EStG) ergangen ist oder zu ergehen hätte. Danach gelten bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Änderung des § 48 FGO. Nach diesen erlosch mit Vollbeendigung einer Personengesellschaft durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Anwachsung) die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. gegebene Klagebefugnis der Personengesellschaft (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 26 ff., m.w.N.). Klagebefugt waren dann wieder diejenigen ehemaligen Gesellschafter, die im Streitjahr Gesellschafter der (zwischenzeitlich vollbeendeten) Personengesellschaft waren und die nach § 40 Abs. 2 FGO eine eigene Rechtsverletzung durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen geltend machten (BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 26).

30 bb) Entsprechend den vorgenannten Grundsätzen war nach der Vollbeendigung der L-KG die Klägerin als deren (ehemalige) Gesellschafterin zur Klageerhebung wegen der hier angegriffenen und sie betreffenden Feststellungen in den Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheiden für 2012 bis 2014 befugt.

31 3. Das FG ist in der Sache auf der Grundlage seiner Feststellungen davon ausgegangen, dass die L-KG ihren Gewerbebetrieb zum 31.08.2012 aufgegeben habe. Hiergegen bestehen aus revisionsrechtlicher Sicht keine Bedenken.

32 a) Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die bisher in dem Betrieb entfaltete Tätigkeit aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, das heißt innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt beziehungsweise anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden, und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (z.B. BFH-Urteile vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 27; vom 09.11.2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 24). Der Verwirklichung des Betriebsaufgabetatbestands bei einer KG, die ihre gewerbliche Tätigkeit beendet hat, steht nicht entgegen, dass die KG erst zu einem späteren Zeitpunkt mit ihrer Vollbeendigung erlischt (BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.1.c bb [Rz 37]).

33 b) Stellt ein Unternehmen seine werbende gewerbliche Tätigkeit ein, so liegt darin aber nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Die Betriebsunterbrechung kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber

die wesentlichen Betriebsgrundlagen --in der Regel einheitlich an einen anderen Unternehmer-- verpachtet oder darin, dass er die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die Fortsetzung des Betriebs mit den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern objektiv möglich ist. Die Annahme einer Betriebsunterbrechung und damit auch eines nur ruhenden Gewerbebetriebs ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Unternehmer seine werbende Tätigkeit einstellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen könnten. Es soll so vermieden werden, dem Steuerpflichtigen "ewiges Betriebsvermögen" zu belassen. Es kommt dann unabhängig von der Abgabe einer Aufgabeerklärung zu einer --insoweit zwangsweisen-- Betriebsaufgabe mit der Folge der Aufdeckung vorhandener stiller Reserven (BFH-Urteile vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 28; vom 09.11.2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 25 f.).

34 c) Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass die L-KG ihren Betrieb zum 31.08.2012 dauerhaft eingestellt und nicht nur zeitweise unterbrochen hat. Die L-KG habe --so das FG-- zum 31.08.2012 den Restaurantbetrieb des L eingestellt, und es habe auch nicht festgestellt werden können, dass die L-KG nach dem 31.08.2012 eine andere --gegebenenfalls nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerblich zu behandelnde-- Tätigkeit tatsächlich ausgeübt oder die Absicht hierzu bestanden habe.

35 Die diesem Ergebnis zugrunde liegende Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG ist zumindest möglich. Sie ist nicht in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar und verstößt weder gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen, noch liegen ihr zu hohe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zugrunde, sodass sie für das Revisionsgericht bindend ist (zu den Anforderungen des § 118 Abs. 2 FGO z.B. BFH-Urteile vom 19.03.2009 - IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, unter II.2. [Rz 32]; vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 34). Die Klägerin hat gegen diese Feststellungen des FG auch keine durchgreifenden Verfahrensrügen erhoben (dazu unter ff).

36 aa) Das FG stützt seine Annahme, dass die L-KG den Restaurantbetrieb des L zum 31.08.2012 eingestellt habe, zum einen darauf, dass die L-KG sowohl gegenüber dem FA als auch gegenüber der Stadt B-Stadt die Beendigung des Restaurantbetriebs des L zum 31.08.2012 erklärt habe. Diese Würdigung des Inhalts der Erklärungen der L-KG ist naheliegend und verstößt daher weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze.

37 Soweit die Klägerin meint, die L-KG, letztendlich vertreten durch K, habe mit ihren Erklärungen keine (steuerliche) Betriebsaufgabe erklären wollen, bezieht sich dies lediglich auf einen inneren Vorbehalt und die (unerwünschte) steuerrechtliche Folge der vorgenommenen Erklärung. Sie lässt den nach außen hin erkennbaren und vom FG dahingehend gewürdigten Inhalt der Erklärung, dass der Betrieb des L zum 31.08.2012 eingestellt worden sei, hingegen unberührt.

38 bb) Zum anderen stellt das FG darauf ab, dass in der Buchführung der L-KG letztmalig für den 12.08.2012 eine Erlösbuchung vorgenommen worden sei, sowie darauf, dass zumindest noch im Jahr 2012 die I-KG die Räumlichkeiten des L an die A-GmbH fremdvermietet und die L-KG weder über Personal noch über andere Betriebsgrundlagen zur --weiteren oder erneuten-- Ausführung einer gewerblichen Tätigkeit verfügt habe. Die dahingehende Würdigung, dass diese Umstände für eine dauerhafte Einstellung des Restaurantbetriebs zum 31.08.2012 sprechen, ist ebenfalls naheliegend und daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

39 cc) Das FG hat sich auch mit dem Einwand der Klägerin, dass nach dem 31.08.2012 die Fortführung eines Cateringservices durch die L-KG beabsichtigt gewesen sei, hinreichend auseinandergesetzt. Anders als die Klägerin ist das FG jedoch zu dem Ergebnis gekommen, dass eine solche Absicht nicht habe festgestellt werden können. Es lägen keine entsprechenden Anhaltspunkte vor. Bis zur Vollbeendigung der L-KG seien keine entsprechenden Umsätze ausgeführt worden. Die L-KG habe auch zu keinem Zeitpunkt über das für die Ausübung einer solchen Tätigkeit erforderliche Personal und die erforderlichen Betriebsmittel verfügt. Diese Würdigung der Umstände durch das FG ist jedenfalls möglich und daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

40 dd) Soweit das FG --entgegen dem Vorbringen der Klägerin-- davon ausgegangen ist, dass zum 31.08.2012 auch eine spätere Wiederaufnahme des Restaurantbetriebs des L durch die L-KG nicht beabsichtigt gewesen sei, bestehen ebenfalls keine durchgreifenden revisionsrechtlichen Bedenken. Das FG begründet seine Annahme damit, dass eine Wiederaufnahme des zum 31.08.2012 eingestellten Betriebs des L nicht möglich gewesen sei, da die Räumlichkeiten zwischenzeitlich und auf nicht absehbare Zeit an die A-GmbH vermietet worden seien. Es hätten --auch unter Berücksichtigung des Vortrags des K-- keine Anhaltspunkte dafür bestanden, dass der Betrieb des L

durch die L-KG wieder aufgenommen werden sollte. Diese Würdigung des FG ist ebenfalls zumindest möglich und lässt keine Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen.

41 ee) Soweit das FG auch dem Vorbringen der Klägerin, dass zum 31.08.2012 die weitere Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit beabsichtigt gewesen sei, nicht gefolgt ist, bestehen ebenfalls keine revisionsrechtlichen Bedenken.

42 (1) Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Würdigung des Ergebnisses der Beweisaufnahme, der Vernehmung des Zeugen A, durch das FG. Das FG ist nachvollziehbar zu dem Ergebnis gelangt, dass eine beabsichtigte Zusammenarbeit zwischen der L-KG und dem Zeugen A nicht habe festgestellt werden können. Der Zeuge A habe lediglich bekundet, dass eine Zusammenarbeit mit K selbst, nicht aber mit der L-KG angedacht gewesen sei. Zudem seien die Gespräche über eine Zusammenarbeit nur oberflächlich geführt worden. Diese Angaben hätten zu der weiteren Feststellung gepasst, dass die L-KG für eine Zusammenarbeit auch nicht über die erforderlichen personellen oder sachlichen Ressourcen verfügt habe. Die dahingehende Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG ist nachvollziehbar begründet und daher zumindest möglich. Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind nicht zu erkennen.

43 (2) Das FG ist schließlich nachvollziehbar zu der Feststellung gelangt, dass für die L-KG auch keine Kooperation mit dem Sohn des Zeugen A geplant gewesen sei. Denn das FG stützt sich hierfür auf die protokollierte Einlassung des K in der mündlichen Verhandlung, dass er --als Vertreter der L-KG-- nur mit dem Zeugen A über eine Kooperation gesprochen habe.

44 ff) Die Annahme des FG, dass die L-KG ihren Betrieb zum 31.08.2012 dauerhaft eingestellt habe, beruht auch nicht auf verfahrensfehlerhaft getroffenen tatsächlichen Feststellungen. Die Bindungswirkung für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO besteht mithin. Der von der Klägerin geltend gemachte Sachaufklärungsmangel, das FG sei dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag zu Unrecht nicht gefolgt (§ 76 Abs. 1 FGO), liegt nicht vor.

45 (1) Wird als Verfahrensmangel geltend gemacht, das FG habe eine beantragte Zeugeneinvernahme übergangen und deshalb gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen, ist insbesondere darzulegen, inwiefern das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann (BFH-Beschluss vom 22.05.2019 - IV B 11/18, Rz 13; zu den weiteren Darlegungsanforderungen an eine Sachaufklärungsrüge z.B. BFH-Beschluss vom 22.10.2009 - V B 108/08, BFH/NV 2010, 170, unter 2. [Rz 7], m.w.N.).

46 (2) Zwar ist das FG dem von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag nicht gefolgt. Die Klägerin hatte beantragt, den Betriebsprüfer des FA --S-- als Zeugen dazu zu hören, dass dieser auf Nachfrage des K die Auskunft erteilt habe, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen unterbleiben könnten, wenn eine Betriebsabmeldung erfolge, und ob er in diesem Zusammenhang K darauf hingewiesen habe, welche Konsequenzen sich aus einer derartigen Gewerbeabmeldung ergeben können. Die Ablehnung des Beweisantrags durch das FG mit der Begründung, dass dieser für die Entscheidung unerheblich sei, ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. Denn nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG kam es für seine Annahme, dass die L-KG ihren Betrieb zum 31.08.2012 aufgegeben habe, auf die von der Klägerin unter Beweis gestellte Nachfrage des K und die erteilten Hinweise des S nicht an (vgl. zur notwendigen Entscheidungserheblichkeit etwa BFH-Beschluss vom 22.05.2019 - IV B 11/18, Rz 13). Das FG hat seine Überzeugung zur Betriebsaufgabe zum 31.08.2012 weder auf eine Nachfrage des K noch auf erteilte Hinweise des S gestützt.

47 (3) Soweit die Klägerin mit ihrem Beweisantrag --worauf die Ausführungen ihres Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat schließen lassen-- das Ziel verfolgt haben sollte, einen fehlenden Willen des K zur Aufgabe des Betriebs der L-KG nachzuweisen, sei ergänzend darauf hingewiesen, dass --wenn in diesem Fall der gestellte Antrag zum Beweis des tatsächlichen Willens des K als eine innere Tatsache dann nicht bereits als ungeeignet abzulehnen gewesen wäre (vgl. zu den Anforderungen an Beweisanträge z.B. BFH-Beschluss vom 14.03.2018 - IV B 46/17, Rz 13)-- der fehlende innere Wille des K zur Erklärung der Betriebsaufgabe für die vom FG zu entscheidende Frage, ob die L-KG nach den nach außen erkennbaren objektiven Umständen des Einzelfalls ihren Betrieb zum 31.08.2012 dauerhaft eingestellt hat, ebenfalls unerheblich gewesen wäre.

48 4. Hat die L-KG danach ihren Betrieb zum 31.08.2012 aufgegeben, ist das FG im Weiteren auch zutreffend davon ausgegangen, dass die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen in den angefochtenen Bescheiden im Ergebnis zutreffend umgesetzt worden sind. Aufgrund der Betriebsaufgabe ist zum einen das negative Kapitalkonto der Klägerin zum 31.08.2012 aufzulösen. Dies führt in festgestellter Höhe zu einem der Klägerin zuzurechnenden

Aufgabegewinnanteil im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG (dazu unter a). Dieser ist mit den nach § 15a Abs. 4 EStG festgestellten verrechenbaren Verlusten der Klägerin zu saldieren (dazu unter b). Zum anderen sind die nach der Betriebsaufgabe von der L-KG weiter erzielten laufenden Verluste im Rahmen der Gewinnverteilung nicht der Klägerin, sondern allein der Beigeladenen zuzurechnen (dazu unter c). Vor diesem Hintergrund hat das FA die verbleibenden verrechenbaren Verluste in den angefochtenen Verlustfeststellungsbescheiden zu Recht mit jeweils 0 € festgestellt (dazu unter d). Die Umsetzung dieser Folgen durch das FA ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

49 a) Der Gewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos der Klägerin im Sinne des § 15a EStG zum 31.08.2012 gehört zum Aufgabegewinn der L-KG.

50 aa) Der Aufgabegewinn einer KG ist nach § 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 EStG zu ermitteln. Der Anteil des Kommanditisten an diesem Aufgabegewinn schließt das Ergebnis seiner gewerblichen Betätigung insgesamt ab. Er umfasst deshalb nicht nur seinen Anteil am Gesellschaftsgewinn (Liquidationsgewinn) und die ihm im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe entstandenen Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, sondern darüber hinaus (grundsätzlich) auch den Gewinn aus der Auflösung seines negativen Kapitalkontos sowie sämtliche mit dem Aufgabevorgang verbundenen Aufwendungen und die nach der Betriebsaufgabe fortbestehenden und in seiner Sonderbilanz --zum Beispiel wegen drohender Haftungsinanspruchnahmen-- auszuweisenden Belastungen (BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.1.a [Rz 33], m.w.N.).

51 Gegenstand des Aufgabegewinnanteils eines Kommanditisten ist nicht nur der Teil des negativen Kapitalkontos, der auf ausgleichsfähige Verluste zurückzuführen war, sondern sind auch die vom Kapitalkonto abgesetzten und nach § 15a EStG lediglich verrechenbaren Verluste. Der sich aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos ergebende Aufgabegewinn fällt spätestens bei Beendigung der Betriebsaufgabe an (BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b aa [Rz 44]). Auf den Zeitpunkt der Vollbeendigung der KG kommt es hingegen nicht an, da die gewerbliche Tätigkeit bereits zuvor beendet worden sein kann (BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.1.c bb [Rz 37]).

52 bb) Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist das negative Kapitalkonto der Klägerin auf den 31.08.2012 aufzulösen und der sich daraus ergebende --der Höhe nach zwischen den Beteiligten auch unstreitige-- Ertrag als Aufgabegewinn im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu erfassen.

53 b) Der Aufgabegewinnanteil der Klägerin aus der Auflösung ihres negativen Kapitalkontos bei der L-KG ist mit ihren verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG zu verrechnen.

54 aa) Soweit der Verlust nach § 15a Abs. 1 und Abs. 1a EStG nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er gemäß § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. Daher bleibt die Auflösung eines durch verrechenbare Verluste entstandenen negativen Kapitalkontos (vgl. § 167 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs in der für die Streitjahre geltenden Fassung) im Ergebnis regelmäßig ohne ertragsteuerrechtliche Auswirkung, da der (bilanzielle) Wegfallgewinn um den für den Kommanditisten festgestellten verrechenbaren Verlust zu mindern ist (BFH-Urteile vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.b aa [Rz 44]; vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 29; vom 24.04.2024 - IV R 27/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 53).

55 bb) Dem Gewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos standen in gleicher Höhe verrechenbare Verluste gegenüber, die zu einer Verrechnung nach § 15a Abs. 2 EStG und einem danach verbleibenden verrechenbaren Verlust von 0 € führten. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig, sodass von weiteren Ausführungen abgesehen wird.

56 c) Soweit das FG mit dem FA davon ausgegangen ist, dass wegen der Betriebsaufgabe zum 31.08.2012 die danach entstandenen Verluste der L-KG im Ergebnis allein der Beigeladenen als Komplementärin und nicht der Klägerin zuzurechnen sind, hält auch dies einer revisionsrechtlichen Prüfung stand.

57 aa) Ein Verlustanteil des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto ist nicht mehr anzuerkennen, soweit bei Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag --im Streitfall der Aufgabezeitpunkt-- feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht kommt. Denn dann sinkt der rechtliche und wirtschaftliche Gehalt des Verlustanteils des Kommanditisten zur Bedeutungslosigkeit herab. Der Verlust ist in diesem Fall und zu diesem Zeitpunkt auf die persönlich haftenden

Gesellschafter und auf die übrigen Kommanditisten --auf diese allerdings nur bis zur Höhe ihrer Kapitalanteile und ihrer noch rückständigen Einlagen-- nach dem Verhältnis zu verteilen, das dem für die Verteilung eines Jahresverlustes geltenden Schlüssel entspricht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.11.1980 - GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164, unter C.I.6. [Rz 63]; vgl. auch BFH-Urteile vom 30.03.2017 - IV R 3/15, Rz 41; vom 26.09.1996 - IV R 105/94, BFHE 182, 33, BStBl II 1997, 277, unter 3. [Rz 18]).

58 bb) Nach Maßgabe dieser Grundsätze war der Klägerin nach der Betriebsaufgabe zum 31.08.2012 kein (weiterer) Anteil am Gesamthandsverlust der L-KG zuzurechnen. Die Verluste der L-KG waren nach dem 31.08.2012 allein von der Beigeladenen als Komplementärin der L-KG zu tragen und dieser als (negativer) Gewinnanteil zuzurechnen. Dem entsprechen die streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheide für 2012 bis 2014. In diesen wurde der Klägerin für 2012 für den Zeitraum vom 01.01. bis zum 31.08. ein (insoweit anteiliger) Verlustanteil von ./. 136.133,22 € zugerechnet. Für die Zeit ab dem 01.09.2012 betrug der der Klägerin zugerechnete Gewinnanteil im Ergebnis jeweils 0 €. Die Verluste der L-KG nach dem 31.08.2012 sind allein der Beigeladenen als Komplementärin zugerechnet worden.

59 Wegen der danach im Ergebnis in zutreffender Höhe der Klägerin zugerechneten Gewinnanteile ist es unschädlich, dass das FA --dem Betriebsprüfer folgend-- unzutreffend davon ausgegangen ist, dass der Klägerin nach dem 31.08.2012 zunächst ein Verlustanteil zuzurechnen sei, dieser aber mit einem laufenden Gewinnanteil aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos zum 31.12. des jeweiligen Streitjahres wieder auszugleichen sei.

60 d) Die angefochtenen Verlustfeststellungsbescheide für 2012 bis 2014 sind danach nicht zu beanstanden. Die verbleibenden verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG sind darin zutreffend auf jeweils 0 € festgestellt. Die für die Klägerin zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestehenden verrechenbaren Verluste sind in voller Höhe mit dem Aufgabegewinn der Klägerin aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos zum 31.08.2012 verrechnet worden (vgl. dazu oben unter II.4.b). In der Zeit nach der Betriebsaufgabe bis zum Ende des Streitzeitraums waren die laufenden Gesamthandsverluste allein der Beigeladenen zuzurechnen, sodass für die Klägerin kein negatives Kapitalkonto und damit auch keine (neuen) verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG entstehen konnten (vgl. dazu oben unter II.4.c).

61 5. Das Urteil des FG ist wegen der angefochtenen Gewinnfeststellungen für 2012 bis 2014 jedoch aufzuheben, da es rechtsfehlerhaft zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Klägerin in den Streitjahren kein Verlust aus einer Teilwertabschreibung der --bis zur Betriebsaufgabe der L-KG im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin gehaltenen-- Darlehensforderung gegenüber der L-KG entstanden sei.

62 Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung von Darlehensforderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft in der Sonderbilanz und der Gesamthandsbilanz stehen bei einer --im Streitfall zum 31.08.2012 erfolgten-- Betriebsaufgabe einer Teilwertabschreibung für eine wertlose Darlehensforderung nicht entgegen (dazu unter a). Dies gilt --entgegen der Auffassung des FG-- auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (dazu unter b).

63 a) Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Personengesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehören zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird. Auch wenn feststeht, dass eine solche Darlehensforderung wertlos ist, weil sie von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht. Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen --ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen-- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (BFH-Urteile vom 16.11.2023 - IV R 28/20, BFHE 282, 476, BStBl II 2024, 258, Rz 35; vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 39, m.w.N.).

64 Aus der Gleichbehandlung eines Verlustes im Sonderbetriebsvermögen mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgt, dass maßgeblich für die Verlustrealisierung infolge der Wertlosigkeit einer Darlehensforderung der Zeitpunkt ist, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grundsätzlich das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlustes sämtliche Aufwendungen

des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind (BFH-Urteile vom 16.11.2023 - IV R 28/20, BFHE 282, 476, BStBl II 2024, 258, Rz 36; vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 40, m.w.N.).

65 b) Anders als das FG meint, steht der Verlustrealisierung bei Wertlosigkeit einer Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Gesellschaft --im Streitfall der L-KG-- deren Organisationsform als eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht entgegen.

66 aa) Gegen die Auffassung des FG spricht bereits der Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Danach gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). Zweck dieser gesetzlichen Fiktion einer gewerblichen Tätigkeit ist, die auf den Betrieb durch die Komplementär-GmbH angelegte Personengesellschaft gewerbesteuerlich ebenso zu behandeln wie eine Kapitalgesellschaft und eine zweifache Gewinnermittlung zu vermeiden (BFH-Urteil vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter I.1.c und d [Rz 15 f.]; Brandis/Heuermann/Bode, § 15 EStG Rz 275). Sie dient jedoch nicht dazu, eine durch Betriebsaufgabe beendete mitunternehmerische Tätigkeit als fortbestehend zu fingieren. Allein die bloße Hülle einer gewerblich geprägten Personengesellschaft begründet beziehungsweise fingiert keine mitunternehmerisch ausgeübte gewerbliche Tätigkeit ihrer Gesellschafter (vgl. auch BFH-Urteil vom 27.11.2024 - IV R 25/22, BStBl II 2025, 184, Rz 48).

67 bb) Die Auffassung des FG steht auch im Widerspruch zu der ständigen Rechtsprechung des BFH, wonach es im Fall einer vorherigen Beendigung der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft auf den Zeitpunkt der Vollbeendigung einer Gesellschaft nicht ankommt (BFH-Urteil vom 05.06.2003 - IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.h [Rz 38], m.w.N.). Zu einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG kommt es daher zum Beispiel auch dann, wenn eine der tatbestandlichen Voraussetzungen für eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entfällt (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 42/14, BFHE 259, 82, BStBl II 2017, 1126, Rz 16, m.w.N.).

68 6. Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Denn die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang und in welchem Streitjahr die als Sonderbetriebsverluste geltend gemachten Aufwendungen danach zu berücksichtigen sind, kann der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht entscheiden.

69 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung). Daher hat das FG im Streitfall auch über die Kosten zu entscheiden, die die Verlustfeststellung für die Jahre 2012 bis 2014 betreffen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 11/20, BFHE 279, 531, BStBl II 2023, 830, Rz 47, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de