GmbH-Steuerpraxis
Urteile (Steuerrecht)
Datum: 01.05.2025
Ausgabe: 5/2025
Seite: 152

Kommanditist, Verlustverrechnung

Keine Gewinnhinzurechnung bei bestehender Außenhaftung eines Kommanditisten

BFH, Urteil vom 16.1.2025, Az. IV R 11/22

Der Fall und das Urteil:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die ein Solarkraftwerk betreibt. Alleinige Kommanditistin war im Streitjahr die A-GmbH & Co. KG. Die im Handelsregister eingetragene Haftsumme wurde im Streitjahr 2010 zweimal erhöht, wobei einmal auch eine entsprechende Einlage geleistet wurde. Im Streitjahr hat die Kommanditistin Entnahmen getätigt. Das Finanzamt war der Auffassung, dass eine Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) nur ausgeschlossen sei, soweit aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung bestehe oder entstehe („Wiederaufleben der Haftung“). Hingegen war das Finanzgericht der Ansicht, dass die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 auch ausgeschlossen ist, soweit mangels einer Eigenleistung eine (durchgehende) Haftung nach § 171 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) besteht („Bestehen einer Haftung aufgrund der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme“).

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass für die Kommanditistin keine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG festzustellen ist, da die Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 sowohl ausgeschlossen sei, soweit aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht („Wiederaufleben der Haftung“) als auch, soweit eine (durchgehende) Haftung nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 171 Abs. 1 HGB generell besteht („Bestehen einer Haftung aufgrund der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme“).

Konsequenzen:

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). Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB, so können abweichend von Satz 1 Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (vgl. § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG). § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG regelt eine **Gewinnhinzurechnung** für den Kommanditisten **bei einer Einlageminderung**. Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten im Fall einer vorangegangenen Verlustnutzung (§ 15a Abs. 3 Satz 2 EStG) der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen (§ 15a Abs. 3 Satz 1 EStG).

Der BFH führt aus, dass es sich wegen des in § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG enthaltenen Verweises auf § 171 Abs. 1 HGB allein nach handelsrechtlichen und somit nicht nach steuerrechtlichen Maßstäben bestimmt, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine nach § 15a Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung des Kommanditisten wieder auflebt. Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet ein Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Haftsumme unmittelbar. Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die vereinbarte Einlage geleistet ist. Soweit die Entnahmen im Streitjahr zum „Wiederaufleben der Haftung“ der Kommanditistin geführt haben, ist eine Gewinnhinzurechnung (unstreitig) ausgeschlossen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung haben aber auch die darüberhinausgehenden **Entnahmen der Kommanditistin keine Gewinnhinzurechnung ausgelöst**. Dass diese Entnahmen nicht zu einem Wiederaufleben der Haftung geführt haben, steht dem nicht entgegen. Denn § 15a Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG schließt die Gewinnhinzurechnung auch im Fall des „Bestehens einer Außenhaftung“ des Kommanditisten aus.

Der BFH behandelt den Fall des „Wiederauflebens der Haftung“, bei dem eine zunächst erbrachte Einlage wieder entnommen wird, und den Fall des Bestehens einer (durchgehenden) Haftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB, bei dem noch gar keine Einlage geleistet wurde, gleich. Deshalb scheidet eine Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 EStG nicht nur aus, soweit aufgrund einer Entnahme eine Außenhaftung des Kommanditisten entsteht, sondern auch, soweit unabhängig von der Entnahme aufgrund der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme eine (durchgehende) Außenhaftung des Kommanditisten besteht.