

By PwC Deutschland | 09. September 2024

Zum Zurechnungssubjekt des fiktiven Gewinns nach § 15a Abs. 3 EStG

§ 15a Abs. 3 Satz 1 (Einlageminderung) und Satz 3 (Haftungsminderung) des Einkommensteuergesetzes sind gesellschafterbezogen auszulegen. Danach ist der fiktive Gewinn demjenigen Kommanditisten zuzurechnen, der die für die Einlageminderung erforderliche Entnahme tätigt oder für den die im Handelsregister eingetragene Haftsumme gemindert wird. Dies hat der BFH in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Streitig ist die Feststellung einer Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

An der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, waren bei ihrer Gründung im Jahr 1996 die X-GmbH als Komplementärin ohne eigenen Anteil und Herr Y als alleiniger Kommanditist zu 100 % beteiligt. Die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage des Beigeladenen zu 1. betrug bei Gründung 50.000 DM (25.564,59 €). Noch im Gründungsjahr leistete der Y zudem eine Pflichteinlage. Im Folgejahr zahlte er eine weitere Pflichteinlage. Die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage blieb in der Höhe unverändert.

Die Klägerin erwirtschaftete in den Jahren nach ihrer Gründung zunächst Verluste, die bei Y nicht der Ausgleichs- oder Abzugsbeschränkung des § 15a Abs. 1 EStG unterlagen.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 02.10.2003 wurde die Hafteinlage des Y erhöht. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am 07.10.2003. Mit einem weiteren Beschluss vom 28.11.2003 minderten die Gesellschafter der Klägerin die bisherige Pflichteinlage von Y. Die Klägerin zahlte diesen Betrag an Y aus.

Der Y übertrug am 15.12.2003 mit Wirkung zum 02.12.2003 seinen Anteil an der Klägerin unentgeltlich auf die Z-Stiftung (Z). Die Eintragung des Gesellschafterwechsels in das Handelsregister wurde am 20.01.2004 beantragt. Am 04.02.2004 erfolgte daraufhin der Eintrag, dass der Y als Kommanditist ausgeschieden und die Z durch Sonderrechtsnachfolge an seiner Stelle als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage in die Gesellschaft eingetreten sei. Die Z tätigte im Streitjahr (2003) keine eigenen Entnahmen.

Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt sodann die Auffassung, dass bei der Z nach § 15a Abs. 3 EStG ein Gewinn hinzuzurechnen sei, da ihre Hafteinlage zum Bilanzstichtag am 31.12.2003 nicht im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf hatte Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Für die Z ist keine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG festzustellen. Denn sie hat weder den Tatbestand einer Einlageminderung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG noch den einer Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG verwirklicht.

Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass die Z im Streitjahr selbst keine Entnahme getätigt hat, die zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos geführt hat.

Der Z kann auch die Entnahme Y selbst dann nicht als eigene Entnahme zugerechnet werden, wenn sie den Kommanditanteil unentgeltlich erworben hat. Denn § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG ist nach seinem Wortlaut, Sinn und Zweck sowie einem am Grundsatz der Individualbesteuerung ausgerichteten Gesetzesverständnis

gesellschafterbezogen und nicht beteiligungsbezogen auszulegen. Danach kann ein fiktiver Gewinn durch Einlageminderung nur demjenigen Kommanditisten zugerechnet werden, der die hierfür erforderliche Entnahme selbst getätigt hat.

Die gesellschafterbezogene Betrachtung der Gewinnhinzurechnung gilt auch dann, wenn der Kommanditanteil unterjährig übertragen wird.

Grundsätzlich sind zwar für die Frage der Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Bei der Einlageminderung handelt es sich aber um einen gesellschafterbezogenen Vorgang, der im Zeitpunkt der Entnahme verwirklicht wird und daher bei der steuerlichen Behandlung des entnehmenden Kommanditisten selbst und nicht bei einem Rechtsnachfolger zu berücksichtigen ist.

Die Z hat auch nicht den Tatbestand einer Haftungsinderung nach § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG verwirklicht. Im Streitfall fehlt es bereits an einer Minderung des Haftungsbetrages im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG durch die Z.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 20. Juni 2024 ([IV R 17/21](#)), veröffentlicht am 5. September 2024.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Kommanditist