

By PwC Deutschland | 26 February 2025

Zur Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 EStG

Eine Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes scheidet nicht nur aus, soweit auf Grund einer Entnahme eine Außenhaftung des Kommanditisten entsteht ("Wiederaufleben der Haftung"), sondern auch, soweit unabhängig von der Entnahme auf Grund der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme eine Außenhaftung des Kommanditisten besteht ("Bestehen der Haftung"). Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Jahr 2016 (Streitjahr).

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die ein Solarkraftwerk betreibt. Alleinige Kommanditistin war im Streitjahr die A-GmbH & Co. KG (Beigeladene). Sie war zum 31.12.2009 Kommanditistin der Klägerin geworden. Die im Handelsregister eingetragene Haftsumme betrug zu diesem Zeitpunkt 1.000 €. Die Erhöhung der Haftsumme der Beigeladenen auf 630.000 € wurde am 22.04.2010 im Handelsregister eingetragen. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) leistete die Beigeladene eine entsprechende Einlage. Im gleichen Jahr wurde eine weitere Erhöhung der Haftsumme der Beigeladenen auf 1.064.000 € im Handelsregister eingetragen, allerdings leistete diese bis zum Streitjahr keine weiteren Einlagen. Im Streitjahr war die Haftsumme unverändert.

In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr hat die Klägerin Entnahmen der Beigeladenen in Höhe von 600.026,48 € ausgewiesen.

Mit Gewinnfeststellungsbescheid für 2016 stellte das Finanzamt einen laufenden Gesamthandsgewinn in Höhe von 86.326,11€, Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ./.20.557€, einen Sonderbetriebsgewinn in Höhe von 8.477,74€ und für die Beigeladene einen Hinzurechnungsbetrag nach §15a Abs.3 EStG in Höhe von 259.068,69€ fest. In dem mit diesem Gewinnfeststellungsbescheid verbundenen Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach §15a Abs.4 EStG (Verlustfeststellungsbescheid) vom gleichen Tag stellte das Finanzamt für die Beigeladene ?unter Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags? einen verrechenbaren Verlust in Höhe von 193.299,58€ fest.

Den hiergegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 15a Abs. 3 EStG der im Wirtschaftsjahr zum Ausgleich verwendbare Betrag der Außenhaftung nicht berücksichtigt worden sei.

Das Finanzamt half dem Einspruch teilweise ab. Es stellte in der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2019 einen Hinzurechnungsbetrag nach § 15a Abs. 3 EStG in Höhe von 213.560,10 € und einen verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG in Höhe von 147.790,99 € fest. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.

Die Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte Erfolg.

§15a Abs.3 Satz1 EStG sei ?so das Finanzgericht? teleologisch dahingehend zu reduzieren, dass die Gewinnhinzurechnung nicht nur ausgeschlossen sei, soweit auf Grund der Entnahmen eine nach §15a Abs.1 Satz2 EStG zu berücksichtigende Haftung bestehe oder entstehe, sondern auch, soweit eine Haftung nach §15a Abs.1 Satz2 EStG i.V.m. §171 Abs.1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) generell bestehe.

Entscheidung des BFH

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

zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat zutreffend erkannt, dass ?entgegen der Auffassung des inanzamts? für die Beigeladene im Streitjahr keine Gewinnhinzurechnung nach §15a Abs.3 EStG festzustellen ist. Die Voraussetzungen des §15a Abs.3 Satz1 EStG liegen nicht vor.

Eine Gewinnhinzurechnung setzt ?neben der vorangegangenen Verlustnutzung? nicht nur (positiv) voraus, dass eine Einlageminderung vorliegt. Weiteres (negatives) Erfordernis ist, dass auf Grund der Entnahme keine nach §15a Abs.1 Satz2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht.

Im Streitfall liegt zwar eine Einlageminderung im Sinne des §15a Abs.3 Satz1 Halbsatz1 EStG vor.

Eine Gewinnhinzurechnung kommt gleichwohl nicht in Betracht, denn das Gesetz verzichtet auf eine solche nicht nur, soweit auf Grund der Entnahme eine entsprechende Haftung entsteht ("Wiederaufleben der Haftung"), sondern auch, soweit ?unabhängig von der Entnahme? eine Außenhaftung des Kommanditisten besteht ("Bestehen einer Haftung").

Dass das Verlustausgleichsvolumen ?das auf den Betrag der Außenhaftung begrenzt ist? nur einmal in Anspruch genommen werden kann (vgl. auch Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2023, R 15a Abs. 3 Satz 7), steht dem ebenfalls nicht entgegen, denn nach den Feststellungen des Finanzgericht war im Streitfall noch ein entsprechendes Verlustausgleichspotential vorhanden.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16. Januar 2025 ([IV R 11/22](#)), veröffentlicht am 20. Februar 2025.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Kommanditist