

FG Düsseldorf: Keine Nachversteuerung bei Wechsel Vollhafter zum Kommanditisten

Der Wechsel von der Vollhafterstellung in die Stellung eines Kommanditisten ist nicht wie eine Haftungsminde rung i.S.d. § 15a Abs. 3 S. 3 EStG zu behandeln. Eine Nachversteuerung (§ 15a Abs. 3 EStG) ist nicht durchzuführen.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG, die im Streitjahr 2004 durch formwechselnde Umwandlung aus einer GbR entstanden ist. Die Stellung der bisherigen persönlich haftenden Gesellschafter ist im Zuge dessen in die von Kommanditisten umgewandelt worden.

Streitig ist, ob der Wechsel von der Vollhafterstellung in die Stellung eines Kommanditisten wie eine Haftungsminde rung i.S.d. § 15a Abs. 3 S. 3 EStG zu behandeln und damit eine Nachversteuerung im Sinne dieser Vorschrift durchzuführen ist.

Entscheidung

Das Finanzamt hat zu Unrecht eine Nachversteuerung i.S.d. § 15a Abs. 3 EStG für die Kommanditisten der Klägerin durchgeführt.

Wird der Haftungsbetrag (§ 15a Abs. 1 S. 2 EStG) des Kommanditisten gemindert (Haftungsminde rung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminde rung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminde rung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen (§ 15a Abs. 3 S. 3 EStG). § 15a Abs. 1 S. 2 EStG setzt eine Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB voraus, d.h. die im Handelsregister eingetragene Einlage (Haftsumme) des Kommanditisten muss seine tatsächlich geleistete Einlage übersteigen. Die zuzurechnenden Beträge (§ 15a Abs. 3 S. 3 EStG) mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind (§ 15a Abs. 3 S. 4 EStG).

Im Streitfall hat eine derartige Haftungsminde rung nicht stattgefunden. Die Umwandlung der Vollhafterstellung in die eines Kommanditisten hat zu einer erstmaligen Beschränkung – und nicht zu einer Minde rung – der Haftung geführt. Zudem entsprachen die nach dem Wechsel in die Kommanditistenstellung tatsächlich geleisteten Einlagen der Gesellschafter den im Handelsregister eingetragenen Einlagen. Des Weiteren sind im Streitjahr 2004 und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren keine Verluste aufgrund überschießender Außenhaftung (§ 15a Abs.1 S. 2 EStG) ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen. Vielmehr unterlagen die Gesellschafter der Klägerin im Hinblick darauf, dass es sich bei ihr vormals um eine GbR handelte, nicht § 15a EStG, so dass die Verluste – nach allgemeinen Grundsätzen – unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig waren. Sie fallen nicht unter § 15a Abs. 3 S. 3 EStG.

Eine analoge Anwendung des § 15a Abs. 3 S. 3 EStG kommt nicht in Betracht. Ungeachtet der Frage der Zulässigkeit einer steuerverschärfenden Analogie zu Lasten der Steuerpflichtigen fehlt es an der erforderlichen planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes. Der Gesetzgeber hat die Konstellation des Formwechsels einer GbR in eine GmbH & Co. KG und des damit einhergehenden Wechsel des GbR-Gesellschafter in die Stellung eines Kommanditisten nach Einschätzung des FG bewusst nicht in § 15a Abs. 3 S. 3 EStG geregelt.

§ 15a Abs. 3 EStG dient dem Zweck, die Umgehung des Ausschlusses des Verlustausgleichs nach § 15a Abs. 1 EStG durch nur vorübergehende höhere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen und nur vorübergehende Haftungserweiterungen zu vermeiden.

Vorliegend ist eine solche Umgehung nicht zu befürchten. Soweit die Kommanditisten der Klägerin ihre Verluste in den Jahren vor 2004 ohne Beschränkung ausgleichen und abziehen konnten, beruht dies nicht auf einer Einlageerhöhung oder Haftungserweiterung, sondern auf ihrer Stellung als vollhaftende GbR-Gesellschafter. Sie haben keinerlei (vorübergehende) Maßnahmen ergriffen, die den Tatbestand des § 15a Abs. 1 EStG leer laufen lassen.

Dieses Ergebnis steht im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zur Umwandlung der Rechtsstellung des Kommanditisten in die eines persönlich haftenden Gesellschafters, wonach eine derartige Haftungserweiterung nicht zur Folge hat, dass verrechenbare Verluste der vorangegangenen Jahre im Jahr der Haftungserweiterung in ausgleichsfähige Verluste umgepolt werden (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003). Entsprechendes muss für den umgekehrten Weg der Umwandlung der Rechtsstellung des Vollhafter in die eines Kommanditisten gelten. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Betroffene Norm

§§ 15a Abs. 1, 3 EStG

Streitjahr 2004

Fundstelle

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 08.10.2012, 11 K 1315/10, Revision nicht zugelassen

Weitere Fundstelle

BFH, Urteil vom 14.10.2003, VIII R 38/02, BStBl. II 2004, S. 115

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.