

# FINANZGERICHT BERLIN-BRANDENBURG



IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

**6 K 6036/08**

In dem Rechtsstreit

der A, vertreten durch die B, diese vertreten durch den Geschäftsführer, ...

Klägerin,

Prozessbevollmächtigte: C

gegen

das Finanzamt D, vertreten durch den Vorsteher,

Beklagter,

beigeladen:

Herr E,

Beigeladener,

wegen gesonderter Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a  
Abs. 4 EStG zum 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2004

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg - 6. Senat - auf Grund mündlicher Verhandlung  
vom **03. April 2012** durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht  
die Richterin am Finanzgericht  
den Richter am Finanzgericht

die ehrenamtlichen Richter

für Recht erkannt:

**Die Klage wird abgewiesen.**

## **Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.**

### **Tatbestand:**

Mit Vertrag vom ... 1998 wurde die A - im Folgenden: Klägerin genannt - gegründet, deren Komplementärin die F war, die nicht am Gesellschaftskapital beteiligt war, und an der als Kommanditisten die G mit einer Pflichteinlage von DM 99.700,-, Herr H mit einer Pflichteinlage von DM 100,-, Herr I mit einer Pflichteinlage von DM 100,- sowie Herr J mit einer Pflichteinlage von DM 100,- beteiligt waren. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war der Erwerb des mit einem Plattenbau bebauten Grundstücks ... von der G zwecks Instandsetzung, Modernisierung und Vermietung; die Baumaßnahmen wurden im Jahr 1999 abgeschlossen. Die Klägerin wurde am ...1998 in das Handelsregister eingetragen und erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin firmiert mittlerweile unter A.

Bei der Klägerin handelte es sich um einen geschlossenen Immobilienfonds. Nach § 5 Abs. 11 des Gesellschaftsvertrags sollten die Hafteinlagen für jeden Kommanditisten jeweils 200 % der übernommenen Pflichteinlage betragen.

Im Rahmen der Platzierung des Gesellschaftskapitals wurde in den Jahren 1998 bis 2000 das Eigenkapital der Klägerin in Höhe von DM 7.900.000,- (= € 4.039.205,86) vollständig gezeichnet und eingezahlt. Im Handelsregister wurde ein Haftkapital von DM 15.800.000,- (= € 8.078.411,72) eingetragen, mithin 200 % des Eigenkapitals.

Der Beigeladene, Herr E, erklärte am ... 1999 seinen Beitritt als Kommanditist der Klägerin mit einer Pflichteinlage von DM 300.000,- zuzüglich eines Agios von DM 15.000,-. Seine Hafteinlage sollte gemäß § 5 Abs. 11 des Gesellschaftsvertrags 200 % der Pflichteinlage betragen, somit DM 600.000,-. Die Haftsumme wurde am ... 1999 unter der laufenden Nr. 7 im Handelsregister eingetragen; der Senat nimmt auf den Registerauszug vom ...1999 Bezug (Bl. 22 der Streitakten).

Am ...1999 beteiligte sich der Beigeladene mit einer weiteren Einlage von DM 610.000,- an der Klägerin; das Agio betrug DM 30.500,-. Die Hafteinlage sollte gemäß § 5 Abs. 11 des Gesellschaftsvertrags ebenfalls 200 % der Pflichteinlage betragen, mithin DM 1.220.000,-. Die Pflichteinlagen des Beigeladenen betragen damit insgesamt DM 910.000,-, die Hafteinlagen DM 1.820.000,-.

Im Handelsregister wurde am ...1999 eine Erhöhung der Hafteinlage auf insgesamt DM 1.220.000,- eingetragen. Bei diesem Betrag handelte es sich um die Hafteinlage auf Grund der Kapitalerhöhung vom ... 1999. Die Hafteinlage auf Grund des ersten Beitritts in Höhe von DM 600.000,- wurde im Handelsregister nicht mehr berücksichtigt, sondern nur die Hafteinlage auf Grund der Kapitalerhöhung.

Am ...2006 wurde im Handelsregister die aus Sicht der Klägerin zutreffende Kommanditeinlage eingetragen, nachdem sie eine entsprechende Berichtigung am 21. Juni 2006 beantragt hatte. In der Mitteilung des Amtsgerichts, auf die der Senat Bezug nimmt, heißt es wörtlich:

*„Die Erhöhung der am ...1999 in das Papierregister eingetragenen Kommanditeinlage erfolgte auf 1.820.000,00 DM (nunmehr 930.551,22 EUR).“*

Unter 6.b) der Mitteilung heißt es als „Bemerkung“: „Berichtigende Anmeldung Blatt 145“.

Die Klägerin gab für die Streitjahre 2001 bis 2004 Feststellungserklärungen ab und erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sie in der folgenden Höhe dem Beigeladenen zuordnete:

Feststellungszeitraum	Einkünfte	Anteil des Beigeladenen
2001	./. DM 1.030.392,32	./. DM 41.059,88
2002	./. € 375.270,-	./. € 43.227,28
2003	./. € 457.807,-	./. € 52.734,70
2004	./. € 463.698,-	./. € 36.712,99

Der Beklagte erließ am ... 2002 einen entsprechenden Feststellungsbescheid für **2001**, der gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung - AO - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging. Der Bescheid wurde am 08. August 2002 geändert: Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nunmehr in Höhe von ./. DM 1.094.092,28 festgestellt; hiervon entfiel auf den Beigeladenen ein Verlustanteil von DM 59.987,15. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

Am ... 2002 erfolgte eine weitere Änderung für 2001: Der Verlust der Klägerin wurde in Höhe von ./. DM 1.098.642,20 festgestellt, und auf den Beigeladenen (Nr. 34 des Be-

scheids) entfiel ein Anteil von ./ DM 41.059,88; hiervon waren nach Anwendung des § 15a Einkommensteuergesetz - EStG – „steuerpflichtig“ ./ DM 11.558,- (Sonderwerbungskosten). In der Anlage zum Bescheid verwies der Beklagte hinsichtlich der Handhabung des § 15a EStG auf die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichts vom 04. Januar 2002. Im Tenor des Feststellungsbescheids wurde hinsichtlich der Feststellungen zu § 15a EStG auf die Anlage FE-V verwiesen. Als Anlage ist dem Bescheid die „Anlage ESt 1,2,3 B (V) zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG für 2001“ beigelegt, in der ein verrechenbarer Verlust zum ... 2001 in Höhe von DM 2.489.789,02 festgestellt wird; in einer weiteren Anlage „§ 15a EStG Verrechenbare Verluste zum 31.12.2001“ wird der Nr. 34 ein verrechenbarer Verlust in Höhe von DM 161.759,13 zugewiesen, der sich aus einem verrechenbaren Verlust zum 31. Dezember 2000 in Höhe von DM 132.257,55 sowie einem verrechenbaren Verlust 2001 in Höhe von DM 29.501,88 zusammensetzt. Der Gesamtbetrag dieser weiteren Anlage weist einen Betrag von DM 2.489.789,02 aus, der mit dem in der Anlage ESt 1,2,3 B (V) zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 15a EStG für 2001“ genannten Betrag übereinstimmt.

Gegen den Feststellungsbescheid für 2001 vom ... September 2002 legte die Klägerin am ... Oktober 2002 Einspruch ein und machte zum einen die Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn P geltend und wandte sich zum anderen gegen die Feststellung verrechenbarer Verluste nach § 15a EStG. Dabei verwies sie auf ihren Einspruch gegen die Feststellungsbescheide für 1999 und 2000: Die Haftsumme laut Handelsregister sei doppelt so hoch wie die Pflichteinlage, so dass eine Ausgleichsfähigkeit der Verluste bis zur Höhe der Haftsumme bestehe.

Für 2002 erklärte die Klägerin einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 375.270,-, der im Umfang von ./ € 43.227,28 auf den Beigeladenen entfiel. Die Klägerin reichte mit Schriftsatz vom ... Dezember 2003 Sonderwerbungskosten des Beigeladenen in Höhe von € 9.521,48 nach.

Für 2003 erklärte die Klägerin einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 457.807,-, von dem ein Anteil von € 52.734,70 auf den Beigeladenen entfiel. Zudem machte der Beigeladene mit Schriftsatz vom ... August 2004 Sonderwerbungskosten in Höhe von € 6.897,19 geltend.

In der Feststellungserklärung für 2004 erklärte die Klägerin einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 463.698,-. Dem Beigeladenen ordnete die Klägerin einen

Verlustanteil von € 36.712,99 zu und machte Sonderwerbungskosten in Höhe von € 22.377,03 geltend.

Am ... August 2005 erließ der Beklagte einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für **2001** sowie über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2001 und stellte den Verlust der Klägerin auf DM 1.131.722,46 fest. Dem Beigeladenen rechnete er einen Verlustanteil von DM 101.047,02 zu, der sich aus einem laufenden Verlustanteil von DM 89.489,02 sowie aus Sonderwerbungskosten in Höhe von DM 11.558,- zusammensetzte. Den verrechenbaren Verlust des Beigeladenen stellte der Beklagte auf DM 21.625,25 fest.

Ebenfalls am ... August 2005 ergingen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für **2002 bis 2003** sowie über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003. Ausfertigungen der Feststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 finden sich in den vom Beklagten vorgelegten Steuerakten nicht.

Gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 bis 2003 sowie über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2003 vom ... August 2005 legte die Klägerin mit Schriftsatz vom ... August 2005 Einspruch ein. Sie wandte sich dabei gegen die gesonderte Feststellung der verrechenbaren Verluste für die Kommanditisten Herrn K und Herrn L und machte Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn M geltend. Außerdem wies die Klägerin auf eine fehlerhafte Kapitalkontenentwicklung u. a. bei dem Beigeladenen hin, weil zu Unrecht die kumulierten Steuerabzugsbeträge vom Kapitalkonto zum Abzug gebracht worden seien; bei den Kapitalkonten handle es sich aber um nicht rechtsbehelfsfähige Hilfsgrößen.

Mit Schriftsatz vom ... September 2005 erweiterte die Klägerin ihren Einspruch auf Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn N für das Jahr 2003 in Höhe von € 10.752,66. Eine weitere Erweiterung des Einspruchs betraf das Jahr 2002, mit der die Klägerin ebenfalls Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn N in Höhe von € 10.777,48 geltend machte.

Am ... Mai 2006 erging ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für **2004** sowie über die gesonderte Feststellung des ver-

rechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2004. Gegen den Bescheid für 2004 vom ... Mai 2006 (einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes) legte die Klägerin mit Schriftsatz vom ... Mai 2006 Einspruch ein und machte Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn O in Höhe von € 3.374,40 geltend.

Mit Schriftsatz vom ... Juni 2006 „erweiterte“ die Klägerin ihren Einspruch gegen die Bescheide vom ... August 2005 und ... Mai 2006 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1999 bis 2004 sowie über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2004. Sie teilte mit, dass ihr erst jetzt bekannt geworden sei, dass für den Beigeladenen versehentlich lediglich nur der Erhöhungsbetrag im Handelsregister eingetragen worden sei, nicht aber die gesamte Hafteinlage. Auf Grund eines Eintragungsfehlers sei das Haftkapital des Beigeladenen statt mit DM 1.820.000,- DM (umgerechnet € 930.551,22) nur mit DM 910.000,- (umgerechnet € 465.275,61) im Handelsregister eingetragen worden, so dass die Verluste ab 2001 als verrechenbar und nicht als sofort ausgleichsfähig festgestellt worden seien. Dieser Fehler solle rückwirkend berichtigt werden. Damit sei die gesonderte Feststellung verrechenbarer Verluste für den Beigeladenen aufzuheben.

Am ... Juni 2006 erging ein nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderter Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 sowie über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2004. Hiergegen legte die Klägerin mit Schriftsatz vom ... Juli 2006 Einspruch ein. Sie verwies auf ihren Einspruch vom ... Juni 2006 und teilte mit, dass sie daran festhalte.

Nach den Bescheiden vom ... August 2005 (für die Jahre 2001 bis 2003) und vom 28. Juni 2006 (für das Jahr 2004) ergaben sich folgende Verlustanteile, Sonderwerbungskosten und verrechenbare Verluste für den Beigeladenen:

Zeitraum	Laufende Einkünfte	Sonderwerbungskosten	Verrechenbarer Verlust
2001	./. DM 89.489,02	./. DM 11.558,-	./. DM 21.625,25
2002	./. € 43.227,28	./. € 10.417,55	./. € 52.135,93

2003	./. € 52.734,70	./. € 6.897,19	./. € 101.750,23
2004	./. € 36.712,99	./. € 22.377,03	./. € 138.299,41

Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurden die Feststellungsbescheide für 2001 und 2002 am ... Oktober 2006 sowie für 2003 und 2004 am ... Juni 2007 geändert. Der Beklagte half sämtlichen Begehren ab mit Ausnahme der Feststellung der verrechenbaren Verluste des Beigeladenen.

Mit Einspruchsentscheidung vom Mittwoch, den... Januar 2008, wies der Beklagte den Einspruch zurück und begründete dies wie folgt:

Nach § 162 Abs. 1 Handelsgesetzbuch - HGB - sei bei der Anmeldung der Kommanditgesellschaft neben der Bezeichnung des Kommanditisten auch der Betrag seiner Einlage anzugeben und im Handelsregister einzutragen. Nach der Eintragung der Kommanditbeteiligung hafte der Kommanditist nur noch bis zur Höhe dieses Betrags persönlich gemäß § 171 Abs. 1 HGB. Die Eintragung habe damit konstitutive Bedeutung. Nach § 15 a Abs. 1 Satz 3 EStG sei diese Handelsregistereintragung gemäß § 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG Voraussetzung dafür, dass die erweiterte Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB gewährt werde.

Eine fehlerhafte Eintragung sei nach § 171 Abs. 1 HGB maßgebend. Dies gelte sogar dann, wenn sie nicht der Anmeldung entspreche, da sich der Kommanditist auf den niedrigeren Betrag berufen könne. Eine spätere Registerberichtigung könne ebenso wie eine Einlagenerhöhung erst zum Zeitpunkt der Eintragung der Berichtigung im Handelsregister steuerlich berücksichtigt werden. Zu beachten sei, dass sowohl in den Bilanzen als auch in den Anlagen zu den Steuererklärungen beim Beigeladenen ein Kommanditkapital von DM 910.000,- und als Gesamtkapital ein Betrag von DM 7.900.000,- angegeben worden sei, also ebenfalls zu niedrige Beträge.

Hiergegen hat die Klägerin am ...Februar 2008 - und damit fristgerecht, da die Einspruchsentscheidung erst am Montag, den ... Januar 2008, als bekanntgegeben galt - Klage erhoben, die sie wie folgt begründet: Zwar sei der erweiterte Verlustausgleich auf Grund höherer Außenhaftung nur dann eröffnet, wenn der Kommanditist den Gläubigern gegenüber auf der Grundlage des § 171 Abs. 1 HGB hafte. Das Bestehen einer Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB bestimme sich aber allein nach Handelsrecht. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass das Handelsregister die ursprünglich fehlerhafte Eintragung rückwirkend auf den ... Dezember 1999 berichtigt habe. Damit habe an den Stichtagen zum 31.

Dezember 1999 und zum 31. Dezember der Streitjahre eine Außenhaftung des Beigeladenen in Höhe von DM 1.820.000 (= € 930.551,22) bestanden. Nach Karsten Schmidt (in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl. 2007, Rz 27 zu §§ 171, 172 HGB) wirke eine Berichtigung des Handelsregisters, sofern ein niedrigerer Betrag eingetragen wird, nur für die Zukunft, sofern aber ein höherer Betrag - wie im Streitfall - eingetragen werde, auch für die Vergangenheit. Es komme nicht darauf an, wer für den ursprünglichen Eintragungsfehler verantwortlich gewesen sei: das Registergericht, der anmeldende Notar oder die für die Gesellschaften handelnden Organe. Auf Grund der sich danach ergebenden Außenhaftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB seien folgerichtig auch die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt. Damit seien die Verluste des Beigeladenen in voller Höhe ausgleichsfähig und nicht verrechenbar.

Im Verlauf des Klageverfahrens hat die Klägerin die Anmeldung vom ... August 1999 der Hafteinlage des Beigeladenen in Höhe von DM 600.000,- sowie die „Erhöhung der Hafteinlage des Kommanditisten zu 7) [Beigeladenen]“ mit einem Betrag von DM 1.220.000,- vom ...Dezember 1999 (Bl. 74 ff. der Streitakte) sowie den Berichtigungsantrag vom ... Juni 2006 (Bl. 98 der Streitakte) vorgelegt, auf die der Senat Bezug nimmt.

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin die Klage gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2004 zurückgenommen. Das Verfahren ist insoweit abgetrennt und eingestellt worden.

Die Klägerin beantragt,

- 1. die Bescheide über die Feststellung der verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG dahingehend zu ändern, dass die verrechenbaren Verluste auf jeweils null festgestellt werden,**
- 2 . die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen;**
- 3 . die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,**
- 4 . hilfsweise, gegen die Entscheidung des Finanzgerichts die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.**

Der Beigeladene hat keine Anträge gestellt.

Der Beklagte beantragt,



**die Klage abzuweisen.**

Der Beklagte hält an seiner Auffassung fest. Selbst bei einem Fehler des Amtsgerichts wäre die daraus resultierende fehlerhafte Eintragung für die Außenhaftung maßgeblich gewesen. Sei die eingetragene Haftsumme niedriger als die angemeldete, könne sich der Kommanditist auf den niedrigeren Betrag berufen. Eine Berichtigung eines zu niedrig eingetragenen Betrags wirke nur zurück, wenn die erstmalige Anmeldung richtig erfolgt sei.

Aus den nunmehr vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass das Registergericht keinen Fehler gemacht habe; denn die Anmeldung habe keinen Hinweis auf einen entsprechenden Erhöhungsbetrag enthalten. Es gehe damit nicht um ein Richtigstellungsverlangen auf Grund eines Eintragungsfehlers. Die Erhöhung der Haftsumme habe erst ab dem Zeitpunkt der Eintragung am ... August 2006 gegolten. Der Hinweis des Registergerichts in der Berichtigungsmitteilung auf das Datum des ... Dezember 1999 betreffe lediglich den Inhalt der Anmeldeberichtigung.

Mit Beschluss vom ... Februar 2008 hat der Berichterstatter den Kommanditisten Herrn E zum Verfahren beigelegt.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands nimmt der Senat Bezug auf den Inhalt der Akten, insbesondere auf die Handelsregisterunterlagen und Beitrittserklärungen des Beigeladenen.

**Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist unbegründet. Dies betrifft zum einen die Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2001 bis zum 31. Dezember 2003 (s. unter 1. der Gründe), weil die Klägerin nicht fristgerecht Einspruch gegen diese Bescheide eingelegt hat. Zum anderen gilt dies auch für den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2004, weil der Beklagte zu Recht nur eine Außenhaftung in Höhe von DM 1.220.000,- zu Grunde gelegt hat (s. unter 2. der Gründe).

1. Die Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2003 ist unbegründet. Denn die Klägerin hat die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlus-

tes zum 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2004 vom 11. August 2005 nicht rechtzeitig durch Einspruch angefochten.

a) Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen von Personengesellschaften im Sinne von § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO enthalten mehrere Feststellungen, die jeweils selbständig anfechtbar sind (BFH, Urteile vom 6. 12. 2000 VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; vom 19. 7. 2011 IV R 42/10, DStR 2011, 1749). Hierzu gehören etwa die Höhe der Einkünfte der Personengesellschaft, die beteiligten Personen und ihr Anteil am Gewinn, die Art der Einkünfte, die Höhe der Sonderbetriebseinkünfte des einzelnen Gesellschafters (einschließlich Sonderbetriebsausgaben und Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Mitunternehmeranteils) sowie die Tarifbegünstigung des Veräußerungsgewinns eines einzelnen Gesellschafters nach § 34 in Verbindung mit § 16 EStG.

b) Von dem Bescheid - genauer gesagt: Verwaltungsakt - über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne von § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG zu unterscheiden, der die Höhe des verrechenbaren Verlustes des Kommanditisten oder - bei Gesellschaften im Sinne von § 15a Abs. 5 EStG - eines vergleichbaren Gesellschafters betrifft. Die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes kann zwar nach § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne von § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in einem Bescheid verbunden werden; die gesonderte Feststellung ist aber ein selbständiger Verwaltungsakt und muss daher - wenn ihre Bestandskraft verhindert werden soll - selbständig angefochten werden.

c) Sind mehrere Kommanditisten beteiligt, die lediglich verrechenbare Verluste erzielt haben, ist grundsätzlich für jeden Kommanditisten ein Feststellungsbescheid im Sinne von § 15a Abs. 4 EStG zu erlassen; daher spricht § 15a Abs. 4 Satz 5 auch von „gesonderten Feststellungen nach Satz 1“ und geht nicht nur von einer einzigen gesonderten Feststellung aus. Diese einzelnen Feststellungen sind jeweils für sich selbständige Verwaltungsakte, die ihrerseits miteinander gemäß § 15a Abs. 4 Satz 6 EStG sowie mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zu einem Bescheid verbunden werden können. Im Fall der Verbindung bleibt aber jede Feststellung für sich - sowohl die einzelnen Feststellungen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (s. oben unter 1. Buchst. a) als auch die einzelnen gesonderten Feststellungen nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG (s. oben unter 1. Buchst. b)

gegenüber jedem einzelnen Kommanditisten selbständig anfechtbar (BFH, Urteil vom 23. Februar 1999 VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592).

d) Für den Streitfall führt die Unterscheidung zwischen den einzelnen Feststellungen (Verwaltungsakten) dazu, dass die Klägerin - oder aber der Beigeladene gemäß § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO - gegen die Feststellungsbescheide im Sinne von § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG fristgerecht hätte Einspruch einlegen müssen. Dies ist jedoch nicht geschehen:

aa) Der Beklagte hat für das Streitjahr 2001 erstmals mit Änderungsbescheid vom ... September 2002 einen verrechenbaren Verlust für den Beigeladenen in Höhe von DM 161.759,13 festgestellt.

(1) Die Klägerin hat zwar innerhalb der Einspruchsfrist am 04. Oktober 2002 Einspruch eingelegt; dieser Einspruch betraf neben den Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten P - und damit neben der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne von § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO - auch die gesonderte Feststellung verrechenbarer Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG. Mit diesem Einspruch machte die Klägerin aber geltend, dass der Beklagte bei allen Kommanditisten zu Unrecht nur die Pflichteinlage, nicht aber die doppelt so hohe Haftsumme zu Grunde gelegt habe. Diesem Einspruch half der Beklagte mit Änderungsbescheid vom ... August 2005 ab und stellte den verrechenbaren Verlust nur noch in entsprechend geringerer Höhe fest - gegenüber dem Beigeladenen nur noch in Höhe von DM 21.625,25. Damit war das Einspruchsverfahren gegen diese Feststellungsbescheide im Sinne von § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG zum 31. Dezember 2001 beendet (§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO).

(2) Gegen den Vollabhilfebescheid vom ... August 2005 konnte die Klägerin zwar erneut innerhalb eines Monats Einspruch einlegen (vgl. hierzu BFH, vom 18. 4. 2007 XI R 47/05, BStBl. II 2007, 736) und hat dies auch mit Einspruch vom ... August 2005 getan. Dieser Einspruch betraf aber nicht den gegen den Beigeladenen gerichteten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2001. Denn die Klägerin wandte sich nur gegen die gesonderte Feststellung der verrechenbaren Verluste für die Kommanditisten Herrn K und Herrn L - nicht aber gegen die den Beigeladenen betreffende gesonderte Feststellung - und machte Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn M geltend, erhob insoweit also einen Einwand, der die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO betraf. Schließlich wies die Klägerin zwar auch auf eine fehlerhafte Kapitalkontenentwicklung u. a. bei dem Beigeladenen hin, weil zu Unrecht die kumulierten Steuerabzugsbeträge vom Kapitalkonto zum Abzug gebracht worden seien; sie machte aber insoweit zu Recht deutlich, dass es sich bei den Kapitalkonten um nicht rechtsbe-

helfsfähige Hilfsgrößen handelt. Damit war auch dieser Einwand nicht gegen die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen zum 31. Dezember 2001 zu verstehen; der Bescheid wurde deshalb mit Ablauf der Einspruchsfrist bestandskräftig.

(3) Einwendungen gegen die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen zum 31. Dezember 2001 erhob die Klägerin erst mit Schreiben vom ...Juni 2006, das sie als Erweiterung ihres bisherigen Einspruchs vom 31. August 2005 bezeichnete. Mit diesem Schreiben machte sie geltend, dass die im Handelsregister für den Beigeladenen eingetragene Haftsumme fehlerhaft sei.

Zu diesem Zeitpunkt war die Einspruchsfrist gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen zum 31. Dezember 2005 aber bereits abgelaufen. Das Schreiben vom ... Juni 2006 war daher keine Erweiterung des Einspruchs, da sich der Einspruch vom ... August 2005 gegen andere Verwaltungsakte richtete, nämlich gegen die Feststellung der verrechenbaren Verluste für die Kommanditisten Herrn K und Herrn L sowie gegen die Nichtberücksichtigung von Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn M.

bb) Entsprechende Erwägungen gelten auch für die Bescheide vom ... August 2005 über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003, bei denen es sich um Erstbescheide handelte.

(1) Die Klägerin hat mit dem bereits unter 1. Buchst. d, aa) erwähnten Einspruch vom ... August 2005 nur Einwendungen gegen die Höhe der verrechenbaren Verluste der Kommanditisten Herrn K und Herrn L erhoben sowie weitere Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn M geltend gemacht. Darüber hinaus hat sie mit Schriftsatz vom ... September 2009, der noch innerhalb der Einspruchsfrist beim Beklagten einging, Sonderwerbungskosten für den Kommanditisten Herrn N geltend gemacht. Eine Anfechtung des hier streitigen verrechenbaren Verlustes für den Beigeladenen ist damit jedoch nicht erfolgt.

(2) Die sog. Erweiterung des Einspruchs vom ... August 2005 mit Schriftsatz vom ... Juni 2006 ist außerhalb der Einspruchsfrist für die - nunmehr bereits bestandskräftigen - Feststellungsbescheide über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003 des Beigeladenen erfolgt.

2. Die Klage gegen die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes des Beigeladenen zum 31. Dezember 2004 ist ebenfalls unbegründet. Die Unbegründetheit ergibt sich aber nicht aus einer Versäumnis der Einspruchsfrist (s. nachfolgend unter Buchst. a),

sondern aus einer vom Beklagten zu Recht nur in Höhe von DM 1.220.000,- (= € 623.776,10) zu Grunde gelegten Außenhaftung des Beigeladenen (s. unter Buchst. b).

a) Die Klägerin hat gegen den streitigen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes für den Beigeladenen zum 31. Dezember 2004 fristgerecht Einspruch eingelegt.

aa) Dieser Bescheid erging im Gegensatz zu den Bescheiden für die Vorjahre nicht schon am ... August 2005, sondern erst am ... Mai 2006. Damit war das Schreiben der Klägerin vom ... Juni 2006, das eine Erweiterung des bisherigen Einspruchs darstellen sollte, als - erstmaliger - Einspruch gegen die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2004 anzusehen; denn mit diesem Schreiben wies die Klägerin auf die fehlerhafte Eintragung im Handelsregister hin und leitete daraus die Ausgleichsfähigkeit der Verluste des Beigeladenen ab.

bb) Der Änderungsbescheid vom ... Juni 2006 führte hinsichtlich des hier streitigen Punktes nicht zu einer Vollabhilfe, so dass das Einspruchsverfahren weiterlief. Im Übrigen hat die Klägerin auch gegen den Änderungsbescheid mit Schreiben vom ... Juli 2006 fristgerecht Einspruch eingelegt und auf ihren Einspruch vom ... Juni 2006 verwiesen.

Die Anfechtung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2004 ist nach § 15a Abs. 4 Satz 4 EStG aber auf die Differenz zwischen dem verrechenbaren Verlust zum 31. Dezember 2004 und dem verrechenbaren Verlust zum 31. Dezember 2003 beschränkt.

b) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat in den Streitjahren aber keine Außenhaftung über den im Handelsregister eingetragenen Betrag von DM 1.220.000 hinaus bestanden.

aa) Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2004 gültigen Fassung darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Eine Abweichung hiervon ergibt sich aus § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG, der den Fall der sog. überschießenden Außenhaftung regelt: Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des § 171 Abs. 1 HGB, können 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. Dies gilt allerdings nur, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der

Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

bb) Wie die Klägerin zu Recht anführt, kommt es für die Frage des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG allein darauf an, ob handelsrechtlich eine Außenhaftung gegeben ist (BFH, Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 38/05, BStBl. II 2009, 135, unter II. 1. Buchst. b der Gründe). Dies bestimmt sich nach §§ 171, 172 HGB.

(1) Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet der Kommanditist den Gläubigern der KG bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar. Im Außenverhältnis wird nach § 172 Abs. 1 HGB die Einlage des Kommanditisten durch den in der Eintragung im Handelsregister angegebenen Betrag bestimmt. Folglich kommt es handelsrechtlich - und damit auch steuerlich - auf die Eintragung im Handelsregister an (vgl. auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 23. August 2011 6 K 6261/08, EFG 2012, 56, Revision beim BFH IV R 47/11, zur Maßgeblichkeit des Handelsregisters bei Minderung der Haftsumme).

(2) Der vorstehend genannte Grundsatz gilt auch für den Fall einer fehlerhaften Eintragung, sei es, dass die Anmeldung fehlerhaft erfolgt ist, sei es, dass die Anmeldung zwar zutreffend war, das Registergericht aber einen Fehler bei der Eintragung vorgenommen hat (Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 172 Rz. 3). Zwar ist bei einer fehlerhaften Eintragung danach zu differenzieren, ob die Eintragung zu niedrig oder zu hoch war; dies führt aber nicht zu einem Klageerfolg:

- Ist die eingetragene Haftsumme höher als die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Haftsumme oder als die in der Anmeldung genannte Haftsumme, haftet der Kommanditist mit dem höheren Betrag, d. h. mit der im Handelsregister fehlerhaft eingetragenen höheren Haftsumme.
- Ist die eingetragene Haftsumme hingegen - wie im Streitfall - niedriger als die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte oder in der Anmeldung angegebene Haftsumme, haftet der Kommanditist grundsätzlich nur in Höhe des niedrigeren Betrages (Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 172 Rz. 3).

Eine Ausnahme von dem zuletzt genannten und hier einschlägigen Fall der fehlerhaft zu niedrig eingetragenen Haftsumme ergibt sich analog § 172 Abs. 2 HGB, wenn die KG oder er selbst den höheren Betrag in handelsüblicher Weise bekanntgemacht oder auf andere Art einem bestimmten Gläubiger mitgeteilt hat (Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 172 Rz. 6; Hanseatisches Oberlandesgericht

Hamburg, Urteil vom 11. März 1995 11 U 109/92, DStR 1996, 29). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt, weil weder eine Bekanntmachung der höheren Haftsumme noch eine Mitteilung gegenüber einzelnen Gläubigern erfolgt ist.

(3) Die Berichtigung im Handelsregister vom ... August 2006 führt nicht zu einer rückwirkenden Außenhaftung für das Streitjahr und ist daher steuerlich für den Feststellungszeitraum 2004 irrelevant.

Wird im Wege der Berichtigung eine höhere Haftsumme eingetragen, führt dies nach dem Rechtsgedanken des § 173 HGB, der die Haftung für vor dem Eintritt des Gesellschafters begründete Verbindlichkeiten betrifft, zu einer Haftung für die im Berichtigungszeitpunkt bereits bestehenden Gesellschaftsschulden (Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 172 Rz. 8). Ab dem Zeitpunkt der Berichtigung erweitert sich damit der Umfang der Haftung und bezieht sich auch auf ältere Verbindlichkeiten. Es kommt nach Auffassung des Senats aber nicht zu einer Rückwirkung in der Weise, dass - von Fällen des § 173 Abs. 2 HGB abgesehen (s. unter Abschn. (2)) - der Kommanditist bereits im Jahr 2004 mit Erfolg im Umfang der höheren Haftsumme von DM 1.822.000,- hätte in Anspruch genommen werden können.

In diesem Sinne ist auch die Literatur zu verstehen, wonach die Berichtigung (einer fehlerhaft zu niedrig eingetragenen Haftsumme) Rückwirkung entfalte (vgl. K. Schmidt in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl. 2007, §§ 171, 172 HGB Rz. 27; derselbe in: Schlegelberger, Handelsgesetzbuch, 5. Aufl., §§ 171, 172 Rz. 27, der allerdings auch darauf hinweist, dass es Aufgabe des Kommanditisten sei, die Richtigkeit der Eintragung zu überprüfen; Schilling in: Staub, Handelsgesetzbuch, 4. Aufl., Zweiter Band, § 172 Rz. 4; hingegen wohl für eine echte Rückwirkung: von Gerkan/Haas in Röhrich/Westphalen, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., § 172 Rz. 8); damit ist die Erstreckung auf bereits vor der Berichtigung entstandene Verbindlichkeiten der KG gemeint, ohne dass hiermit aber eine Inanspruchnahme bereits vor dem Zeitpunkt der Berichtigung möglich wäre. Dies folgt schon daraus, dass vor der Berichtigung - im Feststellungszeitraum 2004 - noch nicht absehbar ist, ob und ggf. in welcher Höhe eine Berichtigung durchgeführt wird. Unterbleibt aber eine Berichtigung, kann eine Inanspruchnahme des Kommanditisten in Höhe der höheren Haftsumme aber nur nach Maßgabe des § 172 Abs. 2 HGB erfolgreich herbeigeführt werden.

(4) Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die Berichtigung im Jahr 2006 zu einem höheren Ausgleichspotenzial im Jahr 2006 und ggf. in einem Folgejahr führt (zur Beschränkung der Ausgleichsfähigkeit durch § 15 Abs. 1a EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 für sog. vorgezogene Einlagen vgl. § 52

Abs. 33 Satz 6 EStG, nach dem § 15 Abs. 1a EStG nur für Einlagen gilt, die nach dem 24. Dezember 2008 geleistet worden sind). Denn eine derartige Erhöhung des Ausgleichspotenzials würde allenfalls im Jahr 2006 greifen, nicht aber bereits im Jahr 2004.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Dem Beigeladenen waren nach § 135 Abs. 3 FGO keine Kosten aufzuerlegen, da er keine Anträge gestellt hat. Eine Entscheidung über die Notwendigkeit der Hinzuziehung des Bevollmächtigten zum Vorverfahren nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO war nicht zu treffen, da die Klägerin keinen Erfolg mit ihrer Klage hatte.

4. Der Senat hat die Revision bezüglich der Klage gegen die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2004 nicht zugelassen, da er nicht von der Rechtsprechung des BFH abweicht und eine grundsätzliche Bedeutung nicht erkennbar ist; denn es handelt sich bei der fehlerhaften Eintragung im Handelsregister um einen Einzelfall. Hinsichtlich der Bescheide über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes zum 31. Dezember 2001 bis 31. Dezember 2003 sind Revisionsgründe im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO ebenfalls nicht erkennbar.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **B e s c h w e r d e** angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigefügt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von **z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.



Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb e i n e s M o n a t s nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.