

Ralf Ackermann

Verluste bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG

Handelsrechtliche Grundlagen

**Verlustausgleichsbeschränkung nach
§ 15a Abs. 1 S. 1 EStG**

**Erweiterter Verlustausgleich nach
§ 15a Abs. 1 S. 2 und S. 3 EStG**

Nachträgliche Einlagen nach § 15a Abs. 1a EStG

**Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 EStG
mit künftigen Gewinnen und mit Veräußerungs-/
Aufgabeergebnissen**

Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG

Verfahrensvorschriften nach § 15a Abs. 4 EStG

Ralf Ackermann

**Verluste bei beschränkter
Haftung nach § 15a EStG**

2018
HDS-Verlag
Weil im Schönbuch

HDS
 **erlag**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.de> abrufbar

ISBN E-Book: 978-3-95554-356-3

ISBN Print: 978-3-95554-355-6

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2018 HDS-Verlag

www.hds-verlag.de

info@hds-verlag.de

HDS-Verlag Weil im Schönbuch

Der Autor

Ralf Ackermann, LL.M. (Taxation), Oberregierungsrat trat nach mehrjähriger Tätigkeit als Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht in einer Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft in die Hamburger Finanzverwaltung ein und war u.a. als Hauptsachgebietsleiter für die Bereiche Rechtsbehelfsstellen und Vollstreckung zuständig. Seit 2011 unterrichtet Herr Ackermann u.a. als Dozent an der Norddeutschen Akademie für Finanzen und Steuerrecht Hamburg im Bereich Internationales Steuerrecht und Besteuerung der Gesellschaften.

Meinen Eltern

Vorwort

Dieses Buch beschäftigt sich mit Verlusten bei beschränkt haftenden Mitunternehmern nach § 15a EStG. In der Ausbildung und in der Praxis bereitet die Anwendung der Vorschrift seit ihrer Einführung im Jahr 1980 häufig Probleme. Dies liegt zum einen an komplexen und schwierigen Sachverhalten, aber auch an einer Fülle von Urteilen und Verwaltungsanweisungen zu § 15a EStG. Das Buch soll daher eine Hilfe in der Ausbildung, im Studium und am Arbeitsplatz bieten. Die einzelnen Problemfelder werden anhand verschiedener Beispiele und Lösungen veranschaulicht. Am Ende des Buches finden sich einige komplexe Übungsfälle. Das Buch leistet hoffentlich einen Beitrag dazu, die Rechtsanwendung der durchaus komplexen Rechtsfragen des § 15a EStG in der Ausbildung und in der Praxis zu verinnerlichen.

Mein Dank gilt meinen Kolleginnen und Kollegen, mit welchen ich in Aus- und Fortbildungen zusammenarbeite. Besonders danke ich Hans-Jürgen Weiland für die vielen Diskussionen und Gedankenaustausche und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Hamburg, im Juni 2018

Ralf Ackermann

Inhaltsverzeichnis

Der Autor	V
Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
A. Einführung	1
I. Grundkonzeption der Vorschrift	1
II. Entwicklung des § 15a EStG	2
III. Aufbau der Vorschrift	4
IV. Das Verhältnis des § 15a EStG zu anderen inländischen Verlustverrechnungsvorschriften	6
1. § 15b EStG	6
2. § 2a EStG (evtl. im Zusammenhang mit § 32b EStG)	6
3. § 10d EStG	7
B. Handelsrechtliche Grundlagen	8
I. Die Kommanditgesellschaft (§§ 161 ff. HGB)	8
II. Die Kontengliederung	8
1. Allgemeines	8
2. Die Eigenkapitalgliederung	9
3. Gesellschafterkonten	10
3.1 Regelung für Komplementäre	10
3.2 Regelung für Kommanditisten	10
3.3 Gesellschaftsvertragliche Abweichungen	11
III. Der handelsrechtliche Begriff der Einlage	11
IV. Die Haftung nach dem Handelsgesetzbuch	12
1. Die Haftung der Kommanditgesellschaft	12
2. Die Haftung des Komplementärs	12
3. Die Haftung des Kommanditisten	12
4. Die Haftung vor Entrichtung der Einlage	13
5. Der Nichtleistung der Einlage gleichgestellte Fälle – Wiederauflebung der Haftung gem. § 172 HGB	13
5.1 Wiederaufleben der Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB	13
5.2 Ausnahme vom Wiederaufleben der Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB gem. § 172 Abs. 5 HGB	14

C.	Die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG . . .	16
D.	Begriffsbestimmungen für die Anwendung von § 15a EStG	17
I.	Negatives Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG	17
1.	Begriff und Umfang des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG . . .	17
2.	Abgrenzung Eigenkapital und Fremdkapital	19
2.1	Allgemeines	19
2.2	Abgrenzungskriterien für Eigenkapital und Fremdkapital	20
2.3	Kontenmodelle	23
2.4	Zusammenfassung der Kontenmodelle	25
2.5	Aktivistisch gewordenes Kapitalkonto	26
3.	Einlagen	28
3.1	Allgemeines	28
3.2	Forderungsverzicht	30
3.3	Eigenkapitalersetzende Darlehen und Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt	31
3.4	Finanzplandarlehen	31
3.5	Agio	33
4.	Entnahmen	33
II.	Zuzurechnender Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft	33
1.	Grundsätzliche Regelung	33
2.	Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen (sog. Saldierungsverbot)	34
3.	Abgrenzung Tätigkeitsvergütungen als Teil des Sonderbetriebs- vermögens und sog. Gewinnvorab als Teil des Gewinnanteils aus der Gesellschaft	36
4.	Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG	38
5.	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	40
6.	Steuerfreie Beteiligungseinkünfte	42
6.1	Allgemeines	42
6.2	Positive und negative Einkunftsteile und § 15a EStG	43
7.	Zusammenfassendes Beispiel zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und steuerfreien Einkunftsteilen	45
III.	Entstehung oder Erhöhung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten	49
1.	Allgemeines	49

2.	Behandlung von Einlagen und Entnahmen im selben Veranlagungszeitraum	50
3.	Buchungsreihenfolge	51
3.1	Zusammentreffen von Entnahmen und Verlustanteilen	51
3.2	Zusammentreffen von Einlagen und Verlustanteilen.	52
E.	Der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG	53
I.	Grundkonzeption des erweiterten Verlustausgleichs	53
II.	Tatbestandsvoraussetzungen von § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG	54
1.	Vorliegen der Haftung am Bilanzstichtag aufgrund handelsrechtlicher Regelungen	55
2.	Die besonderen Voraussetzungen nach § 15a Abs. 1 S. 3 EStG	56
2.1	Eintragung ins Handelsregister	57
2.2	Kein Ausschluss oder Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung	60
III.	Rechtsfolge und Geltendmachung des erweiterten Verlustausgleichs- und -abzugsrechts nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG.	63
IV.	Ausgesuchte Problemstellungen im Bereich des § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG	64
1.	Negative Tilgungsbestimmung	64
1.1	Wirksamkeit zivilrechtlicher Vereinbarungen über sog. negative Tilgungsbestimmungen.	64
1.2	Nachweis des Bestehens einer negativen Tilgungsbestimmung.	66
2.	Mehrmalige Inanspruchnahme des erweiterten Verlustausgleichs nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG	67
2.1	Die Berücksichtigung haftungsbeendender Einlagen	67
2.2	Das Zusammentreffen haftungsbeendender Einlagen und Übereinlagen.	69
F.	Nachträgliche Einlagen gem. § 15a Abs. 1a EStG	71
I.	Die Behandlung sog. nachträglicher Einlagen durch die Finanzverwaltung bis zum Urteil des BFH vom 14.10.2003	72
II.	Die Ansicht des BFH zur rechtlichen Beurteilung der sog. nachträglichen Einlagen.	74
III.	Die Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des BFH	75
IV.	Nachträgliche Einlagen ab dem 25.12.2008	77

V.	Die Berücksichtigung nachträglicher Einlagen bei der Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 S. 2 EStG	79
G.	Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 EStG	82
I.	Verlustverrechnung mit künftigen Gewinnen aus der Beteiligung	82
II.	Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 EStG bei Gesellschafterwechsel, Ausscheiden aus und bei Beendigung der Kommanditgesellschaft	84
1.	Anwendbarkeit § 15a Abs. 2 S. 1 EStG	84
2.	Wegfall des negativen Kapitalkontos aufgrund eines Gesellschafterwechsels	85
2.1	Allgemeines	85
2.2	Stille Reserven sind größer als das negative Kapitalkonto	86
2.3	Stille Reserven entsprechen dem negativen Kapitalkonto	88
2.4	Stille Reserven sind geringer als das negative Kapitalkonto.	88
3.	Wegfall des negativen Kapitalkontos aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft	89
3.1	Allgemeines	89
3.2	Folgen beim ausscheidenden Gesellschafter	89
3.3	Folgen bei den verbleibenden Gesellschaftern	90
4.	Wegfall des negativen Kapitalkontos wegen der Beendigung der Kommanditgesellschaft	91
III.	Ausgesuchte Problemstellungen bei der Anwendung von § 15a Abs. 2 EStG.	92
1.	Zusammentreffen von Veräußerungs-/Aufgabegewinne und verrechenbaren Verlusten nach § 15a Abs. 4 EStG	92
2.	Zusammentreffen von laufenden Gewinnen und Veräußerungs-/Aufgabegewinnen	93
3.	Zusammentreffen von laufenden Verlusten und Veräußerungs-/Aufgabegewinnen	94
4.	Verlustrückgleich und nachträgliche Einlagen nach § 15a Abs. 1a EStG gem. § 15a Abs. 2 S. 2 EStG	96
H.	Gewinnzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG	98
I.	Gewinnzurechnung aufgrund einer Einlageminderung nach § 15a Abs. 3 S. 1 und 2 EStG.	98
1.	Allgemeines	98

2.	Die Tatbestandsmerkmale des § 15a Abs. 3 S. 1 EStG im Überblick	101
2.1	Kapitalkontenbegriff	101
2.2	Entnahmen und Einlageminderung	101
2.3	Kausalzusammenhang zwischen Entnahme und negativem Kapitalkonto	103
2.4	Zu berücksichtigende Außenhaftung nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG	108
3.	Die Höchstbetragsrechnung nach § 15a Abs. 3 S. 2 EStG	114
II.	Gewinnzurechnung aufgrund einer Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 S. 3 EStG	116
1.	Tatbestandsmerkmale im Überblick	116
1.1	Haftungsminderung	117
1.2	Höchstbetragsberechnung im 11-Jahreszeitraum nach § 15a Abs. 3 S. 3 a.E. i.V.m. § 15a Abs. 3 S. 2 EStG	119
1.3	Verrechnung der Haftungsminderung mit Beträgen, welche aufgrund der Haftung tatsächlich geleistet wurden	121
2.	Zusammentreffen von Einlage- und Haftungsminderung	121
III.	§ 15a Abs. 3 S. 4 EStG – Verrechenbare Verluste aufgrund fiktiven Gewinns	122
I.	Ermittlung des verrechenbaren Verlusts und Verfahrensvorschriften nach § 15a Abs. 4 EStG	123
I.	Definition und Ermittlung des verrechenbaren Verlusts (§ 15a Abs. 4 S. 1 Hs. 1 und S. 2 EStG)	123
II.	Verfahrensvorschriften zur Verlustfeststellung (§ 15a Abs. 4 S. 1 Hs. 2, S. 3, 5 und 6 EStG)	126
III.	Einschränkung der Anfechtbarkeit des Feststellungsbescheids (§ 15a Abs. 4 S. 4 EStG)	127
J.	Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG	129
I.	Andere Unternehmer, mit vergleichbarer Haftung nach § 15a Abs. 5 Hs. 2 EStG	129
1.	Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft (§ 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG)	129
2.	Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG)	129

2.1	Vertraglicher Ausschluss der Inanspruchnahme	130
2.2	Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich	131
3.	Beschränkt haftender Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft (§ 15a Abs. 5 Nr. 3 EStG)	133
3.1	Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft.	133
3.2	Haftung entspricht der eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters.	134
3.3	Inanspruchnahme für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb.	134
3.4	Auswirkung auf Vorschriften des Internationalen Steuerrechts	134
4.	Unternehmer als Schuldner einer haftungslosen Verbindlichkeit (§ 15a Abs. 5 Nr. 4 EStG)	135
5.	Beschränkt haftende Mitreeder einer Partenreederei (§ 15a Abs. 5 Nr. 5 EStG).	136
II.	Nicht gewerbliche Einkünfte	137
1.	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.	138
2.	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	138
3.	Einkünfte aus einer typisch stillen Beteiligung.	138
4.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	138
K.	Sonderprobleme	140
I.	Wechsel der Gesellschafterstellung	140
II.	Rechtsformwechsel.	141
1.	Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder in ein Einzelunternehmen	141
2.	Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.	141
III.	Doppelstöckige Personengesellschaften und § 15a EStG	142
L.	Übungsfälle	145
Fall 1	145
Fall 2	152
Fall 3	159
	Literaturverzeichnis	163
	Stichwortverzeichnis	165

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
a.F.	alte(r) Fassung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	BetriebsBerater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ESTDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
H	Hinweis

HGB	Handelsgesetzbuch
Hs.	Halbsatz
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Mio.	Millionen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und Bekämpfung von Missbräuchen
m.w.N.	mit weiterem Nachweis/mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue(r) Fassung
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Satz
sog.	sogenannt(e)
Tz.	Textziffer
u.ä.	und ähnlich(e)
u.a.	unter anderem
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel

A. Einführung

I. Grundkonzeption der Vorschrift

Ein Grundprinzip im Einkommensteuerrecht ist das Prinzip der Besteuerung nach der **Leistungsfähigkeit**. Durch die Vorschrift des § 15a EStG soll erreicht werden, dass ein beschränkt haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft (KG) nur solche Verluste steuerlich geltend machen kann, mit denen er auch wirtschaftlich belastet ist. Eine wirtschaftliche Belastung besteht grundsätzlich in Höhe der geleisteten Pflichteinlagen und maximal in Höhe der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme und darüber hinaus geleisteter zusätzlicher Einlagen. Denn nur in Höhe der erbrachten Einlagen bzw. dem Betrag für den der Kommanditist im Außenverhältnis haftet, muss dieser wirtschaftlich eintreten. **Steuerlich zugerechnet** werden dem Kommanditisten aber auch darüberhinausgehende Verluste¹. Nach § 167 HGB und § 169 HGB werden künftige Gewinnanteile des Kommanditisten zum Ausgleich der vorher angefallenen Verlustanteile herangezogen. Sofern Verlustanteile dem Kommanditisten zuzurechnen sind, ist nach § 15a EStG zu prüfen, ob sie im Entstehungsjahr mit anderen Einkünften ausgeglichen oder nach § 10d EStG in Abzug gebracht werden können oder ob diese vorgetragen werden müssen und mit späteren Gewinnen zu verrechnen sind. Die letztgenannten Verluste werden als **verrechenbare Verluste** bezeichnet.

Beispiel:

Kommanditist Andy Arbeit (A) ist mit 50.000 € an einer Kommanditgesellschaft beteiligt. Der ihm zugewiesene Verlustanteil für das Jahr 01 beträgt 120.000 €.

Wie ist die Rechtslage?

Lösung:

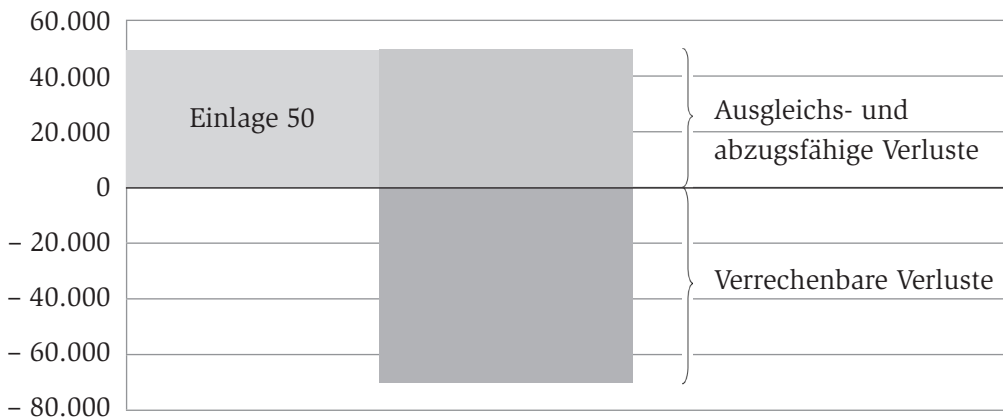
Kapitalkontenentwicklung A

01.01.01	+ 50.000 €
Verlust 01	- 120.000 €
31.12.01	- 70.000 €

Durch die Verlustzuweisung entsteht bei dem Kommanditisten (erstmalig) ein negatives Kapitalkonto i.H.v. 70.000 €. Nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG darf der Verlust des Veranlagungszeitraums 01 i.H.v. 70.000 € weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen

¹ BFH, Beschluss vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl II 1981, 164.

werden. Dieser Verlust ist nur mit künftigen Gewinnen dieses Kommanditisten aus der betreffenden Beteiligung verrechenbar.



Verlustanteile können dem Kommanditisten nach § 15a EStG aber nur zugerechnet werden, solange in der Zukunft noch Gewinne zu erwarten sind bzw. überhaupt anfallen werden.

§ 15a EStG geht als Spezialvorschrift § 10d EStG vor. Nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG dürfen beschränkt haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft Verluste aus ihrer Beteiligung an der Gesellschaft grds. nur mit anderen Einkünften ausgleichen, solange das Kapitalkonto positiv ist. Verluste sind also grds. nur dann auszugleichen, wenn der Kommanditist seinen Verlust durch sein vorhandenes Kapital kompensieren kann. Insoweit das Kapitalkonto negativ wird, besteht eine Verlustausgleichsbeschränkung. Diese Verluste sind grds. nur mit künftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar. § 15a Abs. 1 S. 2 i.V.m. S. 3 EStG normiert eine Ausnahme für den Fall, dass der Kommanditist nach § 171 Abs. 1 HGB haftet und eine Vermögensminderung nicht ausgeschlossen oder unwahrscheinlich ist. § 15a Abs. 3 EStG stellt über Abs. 1 hinaus eine ergänzende Regelung für Fälle der sog. Einlage- und Haftungsminderung dar, welche zu einer fiktiven Gewinnzurechnung führen können. § 15a Abs. 4 EStG enthält Vorschriften zur Ermittlung des verrechenbaren Verlustes und Verfahrensregeln. § 15a Abs. 5 EStG normiert die sinngemäße Geltung für andere Unternehmer.

II. Entwicklung des § 15a EStG

Beispiel:

Der reiche Lebemann Dagobert D. ist immer auf der Suche nach einem guten Geschäft. Am Ende des Jahres 1972 stößt er in einem Magazin für Millionäre auf folgenden Flyer: