

§ 15a

Verluste bei beschränkter Haftung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft darf weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ²Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des § 171 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs, so können abweichend von Satz 1 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. ³Satz 2 ist nur anzuwenden, 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.

(1a) ¹Nachträgliche Einlagen führen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes noch zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. ²Nachträgliche Einlagen im Sinne des Satzes 1 sind Einlagen, die nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet werden, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust im Sinne des Absatzes 1 entstanden oder ein Gewinn im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 zugerechnet worden ist.

(2) ¹Soweit der Verlust nach den Absätzen 1 und 1a nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. ²Der verrechenbare Verlust, der nach Abzug von einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn verbleibt, ist im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils oder der Betriebsveräußerung oder -aufgabe bis zur Höhe der nachträglichen Einlagen im Sinne des Absatzes 1a ausgleichs- oder abzugsfähig.

(3) ¹Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. ²Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist. ³Wird der Haftungsbetrag im Sinne des

Absatzes 1 Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Absatz 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen; Satz 2 gilt sinngemäß. ⁴Die nach den Sätzen 1 bis 3 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

(4) ¹Der nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen. ²Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen. ³Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige Finanzamt. ⁴Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sich verändert hat. ⁵Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte verbunden werden. ⁶In diesen Fällen sind die gesonderten Feststellungen des verrechenbaren Verlustes einheitlich durchzuführen.

(5) Absatz 1 Satz 1, Absatz 1a, Absatz 2 und 3 Satz 1, 2 und 4 sowie Absatz 4 gelten sinngemäß für andere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbesondere für

1. stille Gesellschafter einer stillen Gesellschaft im Sinne des § 230 des Handelsgesetzbuchs, bei der der stille Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist,
2. Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist,
3. Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Haftung des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb der eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters entspricht oder soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist,
4. Unternehmer, soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder sonstigen Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind,
5. Mitreeder einer Reederei im Sinne des § 489 des Handelsgesetzbuchs, bei der der Mitreeder als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen

ist, wenn die persönliche Haftung des Mitreeders für die Verbindlichkeiten der Reederei ganz oder teilweise ausgeschlossen oder soweit die Inanspruchnahme des Mitreeders für Verbindlichkeiten der Reederei nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

Autor: Prof. Dr. Peter **Lüdemann**, Rechtsanwalt/Steuerberater, München
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 15a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 15a	1		
II. Rechtentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 15a	2		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 15a			
1. Regelungszweck			
a) Handelsrechtliche Ausgangssituation	3		
b) Steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten vor Einführung des § 15a			
aa) Rechtsprechung und Literatur	4		
bb) Sog. Verlustklauseln der Finanzverwaltung	5		
c) Gesetzgebungsvorschläge	6		
d) Regierungsentwurf	7		
e) Regelungszweck nach Rechtsprechung und Literatur	8		
f) Stellungnahme	9		
2. Anerkennung des negativen Kapitalkontos/Verlustzurechnung	13		
3. Auswirkung auf betroffene Gesellschaften			
a) Bedeutung für Verlustzuweisungsgesellschaften	15		
b) Bedeutung für andere Kommanditgesellschaften	16		
c) Überschusseinkünfte	20		
		4. Gestaltungsüberlegungen	
		a) Vermeidung eines Verlustanteils iSd. § 15a	21
		b) Vermeidung eines negativen Kapitalkontos	22
		c) Haftungserweiterung	23
		d) Gezielte Herbeiführung verrechenbarer Verluste	24
		e) Gezielte Verlustnutzung durch Anteilsübertragung	25
		5. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	
		a) Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit in Literatur und Rechtsprechung	26
		b) Verletzung des Übermaßverbots	27
		c) Verletzung des Bestimmtheitsgebots	28
		d) Verletzung des Gleichheitssatzes	31
		6. Rechtsvergleichende Hinweise	
		a) USA	37
		b) Österreich	38
		7. Reformvorschlag	39
		IV. Geltungsbereich des § 15a	
		1. Sachlicher Geltungsbereich	40
		2. Persönlicher Geltungsbereich	
		a) Kommanditisten	41
		b) Andere Unternehmer	42
		3. Anwendung des § 15a bei Auslandsbeziehungen	
		a) Unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter	

	Anm.		Anm.
aa) Inländische Kommanditgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte oder mit einem im Ausland tätigen ständigen Vertreter	44	a) Verlustzurechnung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2	54
bb) Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft iSd. Abs. 5 Nr. 3	45	b) Verlustausgleich/-abzug	55
b) Beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter	46	c) Erbfall/Schenkung gem. § 6 Abs. 3	63
V. Verhältnis des § 15a zu anderen Vorschriften		d) Veräußerung des Betriebs gem. §§ 16, 34	64
1. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften	47	e) Progressionsvorbehalt gem. § 32b	65
2. Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften		f) Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c	66
		3. Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht	69
		4. Verhältnis zum Umwandlungsteuerrecht	70
		5. Verhältnis zum Gesellschaftsrecht	71
		VI. Verfahrensfragen zu § 15a	72

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs**

	Anm.		Anm.
I. Grundfall: Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung nach Abs. 1 Satz 1		bb) Verlustzurechnung, wenn Ausgleich mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht kommt	80
1. Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft		2. Negatives Kapitalkonto des Kommanditisten	
a) Kommanditist		a) Bedeutung des Kapitalkontos für das Verlustausgleichsvolumen	81
aa) Kommanditistenstellung im Sinne des Handelsrechts	73	b) Begriff des Kapitalkontos	
bb) Mitunternehmerstellung	74	aa) Auffassungen des Begriffsinhalts	82
b) Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft		bb) Rechtsprechung des BFH	83
aa) Verlustanteil nach Steuerbilanz der Gesellschaft	75	cc) Übergangsregelung der Finanzverwaltung	84
bb) Gesamtverlustanteil	76	dd) Stellungnahme	85
cc) Abgrenzung zwischen Verlustanteil und Ergebnis aus dem Sonderbetriebsvermögen	77	c) Umfang des Kapitalkontos	
dd) Veräußerungsverluste	78	aa) Einlageleistung	86
c) Begriff der Zurechnung		bb) Maßgeblichkeit der geleisteten Pflichteinlage	87
aa) Zurechnung nach Maßgabe der Vereinbarung über die Ergebnisverteilung	79	cc) Handelsrechtliche Zuordnung der Gesellschafterkonten	88
		dd) Kapitalkonto nach § 15a	89

	Anm.		Anm.
cc) Aktivisches Darlehenskonto	90	dd) Haftungsausschluss nach Befriedigung von Gesellschaftergläubigern	108
ff) Eigenkapitalersetzendes Darlehen, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt	91	cc) Erhöhung der Haftung durch Rückgewähr der Kommanditeinlage	109
gg) Forderungsverzicht, gesplittete Einlage, Finanzplandarlehen	92	b) Nicht erfasste Fälle der Haftung des Kommanditisten	
3. Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos		aa) Kommanditistenhaftung im Innenverhältnis	110
a) Begriff der Entstehung und Erhöhung	94	bb) Über § 171 Abs. 1 HGB hinausgehende Außenhaftung des Kommanditisten	111
b) Maßgebender Zeitpunkt	95	2. Maßgebender Zeitpunkt: Bilanzstichtag	112
c) Entstehung eines negativen Kapitalkontos		3. Rechtsfolge: Erweiterung der Ausgleich- und Abziehbarkeit von Verlusten	
aa) Zusammentreffen von Verlustanteilen und Einlagen	96	a) Umfang der erweiterten Ausgleich- und Abziehbarkeit	
bb) Zusammentreffen von Verlustanteilen und Entnahmen	97	aa) Grundsätze	113
d) Erhöhung eines negativen Kapitalkontos	98	bb) Eingetragene Einlage übersteigt die geleistete Einlage bzw. nicht oder nicht vollständig geleistete Einlage	114
4. Rechtsfolge: Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs		b) Ausgleich und Abzug trotz Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos	
a) Ausgleichsbeschränkung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	101	aa) Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos	115
b) Beschränkung des Verlustabzugs nach § 10d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	102	bb) Ausgleich- und Abzugsrecht	116
c) Keine Änderung der Zurechnung des Verlustanteils	103	III. Zusätzliche Voraussetzungen des erweiterten Ausgleichs und Abzugs (Abs. 1 Satz 3)	
II. Erweiterung der Ausgleich- und Abziehbarkeit (Abs. 1 Satz 2)		1. Eintragung in das Handelsregister	
1. Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB		a) Eintragung des Anteilseigners	117
a) Haftung für Gesellschaftsschulden gem. § 171 Abs. 1 HGB		b) Am Bilanzstichtag vorliegende Eintragung in das Handelsregister	118
aa) Haftungssystem nach HGB	105	2. Nachweis des Bestehens der Haftung	119
bb) Haftung in Höhe der Einlage gem. § 171 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 HGB	106	3. Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht ausgeschlossen oder unwahrscheinlich	
cc) Haftungsausschluss nach Einlageerbringung gem. § 171 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 HGB	107		

Anm.	Anm.
a) Kein vertraglicher Ausschluss der Vermögensminderung	aa) Ausnahmetatbestand ... 127
aa) Bekämpfung von Verlustzuweisungsmodellen . 122	bb) Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung 128
bb) Verträge mit Gläubigern 123	cc) Nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs 129
cc) Verträge mit Dritten . . . 124	c) Nachträglicher Wegfall des Haftungsausschlusses oder der Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung 130
dd) Gesellschaftsvertrag . . . 125	
b) Keine Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs	

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Verrechnungsverbot nachträglicher Einlagen**

Anm.	Anm.
I. Kein Verlustausgleich in Höhe nachträglicher Einlagen (Abs. 1a Satz 1)	
1. Einlagen vor dem 25.12.2008 130a	baren Verlustes (Abs. 1a Satz 1 Alt. 1) 130b
2. Einlagen nach dem 24.12.2008	b) Keine Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres (Abs. 1a Satz 1 Alt. 2) 130c
a) Keine Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechen-	
	II. Begriff der nachträglichen Einlagen (Abs. 1a Satz 2) 130d

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Verrechnung von Verlusten mit späteren Gewinnen bzw. bei Beendigung der Einkunftsquelle**

Anm.	Anm.
I. Verlustverrechnung mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre (Abs. 2 Satz 1)	
1. Tatbestand: Nach Abs. 1 nicht auszugleichende oder abziehbare Verluste . . 132	b) Laufende Gewinne
2. Rechtsfolge: Minderung von dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren zuzurechnenden Gewinnen aus seiner Beteiligung	aa) Gewinnanteil aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen 134
a) Minderung künftiger Gewinne 133	bb) Nichtberücksichtigung der Gewinne aus dem Sonderbetriebsvermögen 136
	c) Veräußerungsgewinne
	aa) Veräußerungsgewinn als Gewinn aus der Beteiligung 137
	bb) Wegfall des negativen Kapitalkontos als Bestandteil des Veräußerungsgewinns 138

Anm.	Anm.		
cc) Unentgeltliche Übertragung des Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto	139	aa) Identität des Anteils	142
dd) Liquidation, Auflösung oder Beendigung der Gesellschaft	140	bb) Identität des Beteiligten	143
ce) Ausscheiden des Kommanditisten gem. § 52 Abs. 24 Sätze 3 und 4	141	II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Verlustausgleich in Höhe nachträglicher Einlagen bei Ausscheiden des Mitunternehmers bzw. Betriebsveräußerung oder -aufgabe	144
d) Identität des Anteils und des Beteiligten			

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Gewinnzurechnung bei Einlage- oder Haftungsminderung**

Anm.	Anm.		
I. Bedeutung des Abs. 3	146	2. Behandlung des zuzurechnenden Gewinns im Rahmen des § 15a	158
II. Einlagenminderung (Abs. 3 Satz 1)		IV. Haftungsminderung (Abs. 3 Satz 3)	
1. Entnahmebedingtes Entstehen oder Erhöhen eines negativen Kapitalkontos (Einlagenminderung)		1. Begriff der Haftungsminderung	160
a) Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos durch Entnahmen		2. Vorangegangener Verlustausgleich oder -abzug nach Abs. 1 Satz 2	161
aa) Kapitalkonto	147	3. Rechtsfolge: Gewinnzurechnung	
bb) Begriff der Entnahme	148	a) Kommanditistenidentität	162
cc) Kausalität der Entnahme für das negative Kapitalkonto	149	b) Umfang der Gewinnzurechnung	
b) Keine überschießende Außenhaftung iSv. Abs. 1 Satz 2	150	aa) Betrag der Haftungsminderung	163
2. Rechtsfolge: Gewinnzurechnung		bb) Aufgrund der Haftung tatsächlich geleistete Beiträge	164
a) Umfang der Gewinnzurechnung	155	cc) Höchstbetrag (sinngemäße Anwendung von Satz 2)	165
b) Kommanditistenidentität	156	V. Begründung eines verrechenbaren Verlustes (Abs. 3 Satz 4)	166
III. Höchstbetrag der Gewinnzurechnung (Abs. 3 Satz 2)		VI. Keine Analogie des Abs. 3	167
1. Ermittlung des höchstens zuzurechnenden Betrags	157		

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Gesonderte Feststellung des verrechenbaren
Verlustes**

	Anm.		Anm.
I. Ermittlung des verrechenbaren Verlustes (Abs. 4 Sätze 1 und 2)		II. Verfahren (Abs. 4 Sätze 3 bis 6)	
1. Begriff	170	1. Zuständigkeit	173
2. Gesonderte Feststellung	171	2. Anfechtbarkeit	174
3. Ermittlung	172	3. Verbindung mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte	175

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Sinngemäße Geltung für andere Unternehmer**

	Anm.		Anm.
I. Andere Unternehmer, deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (Abs. 5 Halbs. 1)		1. Stiller Gesellschafter (Abs. 5 Nr. 1)	185
1. Sinngemäße Geltung des Abs. 1 Satz 1, Abs. 1a, Abs. 2, Abs. 3 Sätze 1, 2 und 4 sowie Abs. 4	180	2. Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Abs. 5 Nr. 2)	186
2. Andere Unternehmer	181	3. Beschränkt haftender Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft (Abs. 5 Nr. 3)	187
3. Vergleichbarkeit der Haftung	182	4. Unternehmer mit haftungslosen Darlehen (Abs. 5 Nr. 4)	188
II. Aufgezählte Anwendungsfälle (Abs. 5 Halbs. 2)		5. Mitreeder einer Reederei (Abs. 5 Nr. 5)	189

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 15a

Schrifttum: Hier nur ausgewähltes Schrifttum der Jahre vor 2000. Einen kompletten Schrifttumsnachweis der vorherigen Jahre finden Sie in der Voraufgabe der Kommentierung im HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

VON BRAUNSCHWEIG, Der Verlustanteil eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto in der Einkommensteuer, BB 1964, 171; THIEL, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten und seine steuerrechtliche Bedeutung, BB 1964, 839; THIEL, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 19.11.1964, FR 1965, 187; VON WALLIS, Grundzüge und Tendenzen der Rechtsprechung zur Ertragbesteuerung von Gesellschaften, StbJb. 1973/74, 79; EGGESIECKER/SCHWEIGERT, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung negativer Kapitalkonten, BB 1974, 1523; KNOBBE-KEUK, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschaft, StuW 1974, 1; BOPP, Zur Problematik der Abschreibungsgesellschaften, JbFStR 1977/78, 282; UELNER, Zur Problematik der Ab-

schreibungsgesellschaften – Korreferat zum Referat Dr. Bopp, JbFStR 1977/78, 298; Bopp, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978, 11; SCHULZE-OSTERLOH, Die zivilrechtliche Zulässigkeit eines negativen Kapitalanteils des Kommanditisten, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978, 59; RAUPACH, Gesellschaftsrechtliche und handelsbilanzrechtliche Bedeutung des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978, 81; STRECK, Die Streichung des negativen Kapitalkontos – Über das Verhältnis von Mittel und Zweck einer Gesetzgebungsinitiative, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978, 105; GERBIG, Der Regierungsentwurf zur Einschränkung des negativen Kapitalkontos, DStR 1979, 654; MELLWIG, Rechnungslegungszwecke und Kapitalkonten bei Personengesellschaften, BB 1979, 1409; THIEL, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten im Steuerrecht – ein Vorschlag de lege ferenda, DB 1979, 664; BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze, BB 1980, 1033; KNOBBE-KEUK, Die gesetzlichen Regelungen des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten – eine Mißgeburt, NJW 1980, 2557; BIERGANS, Stellungnahme zur Versagung des erweiterten Verlustausgleichs von Kommanditisten bei einer über die tatsächlich geleistete Einlage hinausgehenden Haftung durch den BdF-Erlass v. 8.5.1981, DStR 1981, 435; DÖLLERER, Steuerbilanz der Gesellschaft und Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft bei Anwendung des § 15a EStG, DStR 1981, 19; EGGESIECKER/EISENACH/SCHÜRNER, Überraschende Effekte des Verlustbegrenzungsgesetzes – Einlageminderung und Einlageerhöhung, FR 1981, 13; KNOBBE-KEUK, Der neue § 15a EStG – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97; SCHULZE-OSTERLOH, Die Unwahrscheinlichkeit einer Vermögensminderung gemäß § 15a Abs. 1 S. 3 EStG, FR 1981, 450; UELNER, Aktuelles zu steuerbegünstigten Kapitalanlagen aus der Sicht der Finanzverwaltung, StJb. 1981/82, 107; BORDEWIN, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, FR 1982, 268; CLAUSEN, Gewinnzurechnung bei Einlageminderung (§ 15a Abs. 3 EStG), JbFStR 1982/83, 237; G. SÖFFING, Das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten bei Gesellschafterwechsel und Gesellschaftsauflösung, BB 1982, 629; BOPP, Änderungen des § 15a des Einkommensteuergesetzes durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985, BB 1985, 386; DÖLLERER, Die atypische stille Gesellschaft, DStR 1985, 295; HENNIG, Das Verhältnis zwischen § 15a EStG und § 2a EStG, DB 1985, 1551; SCHULZE-OSTERLOH, Die Qualifikation der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft – zum Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984, DStZ 1985, 315; BORDEWIN/G. SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, Herne, Berlin, 2. Aufl. 1986; RICHTER, Leitfaden zu § 15a EStG: Einschränkung des negativen Kapitalkontos, Köln, 4. Aufl. 1986; STEKER, Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG im Falle nachträglicher Einlageleistung des Kommanditisten, FR 1988, 453; GROH, § 15a EStG und die Kunst der Gesetzesanwendung, DB 1990, 13; JESTÄDT, Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ohne Einbeziehung positiven und negativen Sonderbetriebsvermögens, DStR 1992, 413; K. KORN, „Kapitalkonto“ und Anteil „am Verlust der Kommanditengesellschaft“ nach § 15a EStG – Beratungshinweise zur veränderten Rechtslage, KÖSDI 1994, 9907; VAN LISHAUT, § 15a EStG nach der Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens, FR 1994, 273; U. PRINZ/THIEL, § 15a EStG und Sonderbetriebsvermögen, DStR 1994, 341; Gschwendtner, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DStR 1995, 914; SCHMIDT, Grenzen und Risiken der Binnenhaftung von Kommanditisten, DB 1995, 1381; BRITZ, Auswirkungen von kapitalersetzenden Darlehen und von Eventualverbindlichkeiten bei vorzeitiger Auflösung des negativen Kapitalkontos, DStR 1997, 729; HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, Stuttgart 1998; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Berlin 1998; THEISEN, Gewinne der dritten Art? – Anmerkungen zum „Saldierungsverbot“ nach § 15a Abs. 2 EStG, DStR 1998, 1896; BIRK/KULOSA, Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1992/2000/2002, FR 1999, 433; RAUPACH/BÖCKSTIEGL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 617; SCHAUMBURG, Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, Teil I, Stbg 1999, 97; Teil II, Stbg 1999, 156; HEISSENBERG, Verluste bei beschränkter Haftung, KÖSDI 2001, 12948; LÖHR, Implikationen des § 3c Abs. 2 EStG für die Besteuerung der GmbH & atypisch Still, BB 2002, 2361; KUCK, Die Verlustverrechnung bei der typisch stillen Ge-

sellschaft, DStR 2003, 235; SIEVERT/NUBMANN, Aktuelle Rechtsprechungstendenzen zu § 15a EStG, FR 2004, 1374; WATRIN/SIEVERT/NUBMANN, Steuerliche Konsequenzen von Beteiligungsumwandlungen im Rahmen von § 15a EStG, BB 2004, 1529; HEINRICH, Verluste im Fall der Rechtsnachfolge und des Gesellschafterwechsels, in VON GROLL (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Köln 2005, 121; HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, in VON GROLL (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Köln 2005, 163; PROKISCH, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, in VON GROLL (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Köln 2005, 229; DÖTSCH, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG – Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641; LÜDEMANN, Verlustverrechnung von Kommanditisten (§ 15a EStG): Verschärfung bei nachträglichen Einlagen geplant!, StatusRecht 2008, 220; MORITZ, Einlagen zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos, AktStR 2008, 90; NACKE, Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 1396; NACKE, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 2792; NACKE, Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 – Teil 1, StuB 2009, 55; U. PRINZ, Neue Rechtskenntnisse des BFH zur Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15a EStG, StuB 2009, 129; WACKER, § 15a EStG: Vorgezogene Einlagen und JStG 2009 – Ganzschluss, Halbschluss oder Trugschluss?, DStR 2009, 403; WEIGL, Steuerlicher Verlustausgleich im Gesellschaftsrecht und Haftungs- bzw. Schadensrisiken – zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 16.10.2007, VIII R 21/06, MittBayNot. 2009, 23; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, 1; KAHLE, Das Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG, FR 2010, 773; WEBLING, Anwendbarkeit des § 15a EStG in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bei ausländischen Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern, BB 2011, 1823; KUBE, Die intertemporale Verlustverrechnung. Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum, DStR 2011, 1781; KÜNKELE/ZWIRNER, Latente Steuern im Zusammenhang mit § 15a EStG, DStR 2012, 814; SAHRMANN, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a EStG, DStR 2012, 1109; BEHRENS/RENNER, Verlustausgleichsbeschränkungen bei vermögensverwaltenden Grundstücks-KG's, BB 2015, 677; BÜHRER, Die einkunftsartenübergreifende Verlustverrechnung nach 15a EStG, DStR 2015, 1546; DORN, Möglichkeiten und Probleme der sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG auf vermögensverwaltende Personengesellschaften, DStR 2015, 1598; DORNHEIM, Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen und § 15a EStG, DStZ 2015, 173; MIDDENDORF/RICKERMANN, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, BB 2015, 929.

Verwaltungsanweisungen: R 15a EStH; BMF v. 30.6.1994 – IV B 3 – S 2253b - 12/94, BStBl. I 1994, 355 (VuV); OFD Münster v. 31.8.1990, DStR 1990, 675; OFD Münster v. 21.7.1995, DStR 1995, 1577 (Bürgschaften von Kommanditisten); OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982 (Verlustzurechnung; Nachversteuerung; Bürgschaft; Wegfall); OFD Frankfurt v. 10.8.1998, FR 1998, 964 (Sanierungsgewinn § 3 Nr. 66 aF); OFD Frankfurt v. 9.2.2001, DStR 2001, 851; FinSen. Bremen v. 7.12.2001, DB 2002, 122 (Verhältnis zu § 32c aF); OFD Berlin v. 11.2.1998, FR 1998, 703 (Übertragung eines KG-Anteils an vermögensverwaltender KG); OFD Frankfurt v. 21.11.2001, FR 2002, 420 (VuV; Kapitalvermögen); OFD München v. 7.5.2004, juris; FinMin. Schleswig-Holstein v. 4.2.2014 – VI 307 - S 2241a - 057, juris (VuV); OFD Frankfurt am Main v. 21.5.2015 – S 2241a A - 10 - St 213, juris (VuV); OFD Niedersachsen v. 30.7.2015 – S 2256 - 174 - St 234, juris (VuV).

1

I. Grundinformation zu § 15a

§ 15a wurde durch das StÄndG v. 20.8.1980 (vgl. Anm. 2) in das EStG eingeführt. Regelungszweck des § 15a ist es, die einem beschränkt haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Anteile am Verlust einer PersGes. nach Zeitpunkt und Höhe stl. nur wirksam werden zu lassen, soweit sie eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Stpfl. darstellen. Diese wirtschaftliche Belastung wird hauptsächlich im Verlust der geleisteten Einlage und in der Verwendung von

Gewinnen zur Deckung früherer Verluste gesehen, ausnahmsweise auch im Bestehen oder Entstehen einer Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB. Dazu beschränkt er den Verlustausgleich für den Verlustanteil, der einem Kommanditisten und vergleichbaren beschränkt haftenden Gesellschafter (Abs. 5) aus einer Beteiligung zuzurechnen ist, auf den Betrag des Kapitalkontos bzw. seine Außenhaftung (Abs. 1) und sieht für die solcherart vom Verlustausgleich ausgeschlossen Verlustanteile eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung vor (Abs. 2). Dabei wird ein früherer Verlustausgleich im Falle und zum Zeitpunkt einer Einlagen- oder Haftungsminderung in deren Höhe durch eine entsprechende Gewinnzurechnung neutralisiert (Abs. 3), wohingegen Einlagenerhöhungen für den Verlustausgleich ausdrücklich unbeachtlich sind (Abs. 1a). Die erforderliche Feststellung lediglich verrechenbarer Verluste ist in Abs. 4 geregelt. § 15a erfasst keineswegs nur Verlustzuweisungsgesellschaften, die das ursprüngliche Motiv seiner Einf. waren (zum Problem einer Definition s. die Stellungnahme des Brat zum StEntlG 1984, BRDrucks. 694/76), sondern alle Betätigungsformen beschränkt haftender Unternehmer. Er betrifft damit sämtliche KG (Abs. 1–3) und andere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (Abs. 5). Über die Verweise in § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 Satz 2 gilt § 15a für sämtliche Gewinneinkünfte, über die Verweise in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und § 21 Abs. 1 Satz 2 auch für die Überschusseinkünfte.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 15a 2

Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (StÄndG) v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): § 15a wurde nach fast zehnjähriger Diskussion in das EStG eingefügt. Gleichzeitig wurden

- für die Einkünfte aus LuF (§ 13 Abs. 5, inzwischen Abs. 7) und für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 5, inzwischen Abs. 4) die entsprechende Anwendung des § 15a vorgeschrieben;
- für den Verlustanteil des stillen Gesellschafters und generell für die Einkünfte aus VuV bestimmt, dass § 15a sinngemäß anwendbar sei (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2; § 21 Abs. 1 Satz 2);
- die sog. Verlustklauseln (Ländererlass v. 13.3.1975 – S 2180 - 21 VI 31a, FR 1975, 218; BMF v. 24.3.1975 – IV B 2 - 2241 - 19/75, BB 1975, 408; BMF v. 30.3.1976 – IV B 2 - S 2170 - 35/76, DB 1976, 652; BMF v. 14.5.1976 – IV B 2 - S 2241 - 49/76, BStBl. I 1976, 320) gestrichen.
- ▶ *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Die Vorschrift ist grds. auf Verluste anzuwenden, die in nach dem 31.12.1979 beginnenden Wj. entstehen. Für Betriebe, die vor dem 1.1.1980 bestanden und vor dem 11.10.1979 eröffnet worden waren, wurde die erstmalige Anwendung des § 15a hinausgeschoben, und zwar auf Verluste, die in nach dem 31.12.1984 beginnenden Wj. entstehen.
- ▶ *Verluste aus dem Betrieb von Schiffen:* Nach § 52 Abs. 33 Sätze 1 und 2 wird die erstmalige Anwendung von § 15a auf Verluste durch den Betrieb von Schiffen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Betriebseröffnung hinausgeschoben, soweit die Verluste ausschließlich auf Abschreibungen nach § 82f EStDV oder die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 zurückzuführen sind und mindestens eine Eigenkapitalfinanzierung iHv. 30 % vorliegt:

- auf nach dem 31.12.1999 beginnende Wj., wenn der Schiffsbauvertrag vor dem 25.4.1996 abgeschlossen worden ist und der Gesellschafter der Gesellschaft vor dem 1.1.1999 beigetreten ist;
- auf nach dem 31.12.1994 beginnende Wj., soweit Verluste, die in dem Betrieb der Gesellschaft entstehen und ausgleich- oder abziehbar sind, zusammen das 1 ½-Fache der insgesamt geleisteten Einlage übersteigen.

Keine Aufschiebung der erstmaligen Anwendung für übrige Verluste, so BFH v. 18.4.2000 – VIII R 11/98, BStBl. II 2001, 166, zu § 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 4 EStG 1990, der bereits eine vergleichbare Regelung für Seeschiffe enthielt und die Anwendbarkeit des § 15a auf nach dem 31.12.1989 bzw. 31.12.1994 beginnende Wj. aufhob; s. auch BFH v. 21.9.2000 – IV R 77/99, DStR 2001, 21, zur erstmaligen Anwendbarkeit des § 15a auf den öffentlich geförderten Wohnungsbau.

► *Behandlung alter negativer Kapitalkonten beim Ausscheiden von Gesellschaftern:* § 52 Abs. 33 Sätze 3 und 4 regeln Sonderfragen, die sich aus dem Ausscheiden von Kommanditisten und vergleichbaren Mitunternehmern aus der Gesellschaft ergeben. Sie gelten sowohl für Verlustanteile aus Wj., in denen § 15a überhaupt noch nicht anwendbar war, als auch für Verlustanteile, die nach den Übergangsregelungen noch unbeschränkt ausgleich- und abziehbar sind. Mit diesen Bestimmungen sollte die vorherige Praxis, die beim Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos annahm, entgegen Äußerungen in der Literatur gesetzlich gesichert werden (Begr. Regierungsentwurf, BTDrucks. 8/3648, 25 f.).

► *Einlage- und Haftungsminderung nach Abs. 3 bei Altgesellschaften:* § 52 Abs. 33 Satz 5 begrenzt den Anwendungsbereich des Abs. 3 auf Verluste, auf die Abs. 1 anzuwenden ist. Abs. 3 schreibt Gewinnzurechnung bei dem Kommanditisten und die Umwandlung dieser Gewinne in verrechenbare Verluste vor, wenn durch spätere Einlage- oder Haftungsminderungen die Voraussetzungen für den Verlustausgleich oder Verlustabzug nach Abs. 1 verändert werden. Diese Gewinnzurechnungen sind nach § 52 Abs. 33 Satz 5 nur für diejenigen Verluste vorgesehen, für die die Regel des Abs. 1 bereits galt. Verluste, für die Abs. 1 noch nicht maßgebend war, sind von der Möglichkeit einer Gewinnzurechnung folgerichtig nicht betroffen.

Zu den Regelungen über den zeitlichen Geltungsbereich von § 15a in § 52 Abs. 19 aF im Detail s. die Voraufgabe zu § 15a, s. Anm. 6–40 – Stand Dezember 2011 –, abrufbar im HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; sowie Brrz in LBP, § 15a Rn. 5a (8/2013).

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 1a, der nachträgliche Einlagen vom Verlustausgleich ausnimmt, wird neu eingefügt. Abs. 2 wird um einen Satz 2 ergänzt, wonach nachträgliche Einlagen bei Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils bzw. Betriebsveräußerung oder -aufgabe zu ausgleichsfähigen Verlusten führen können. Im Einleitungssatz des Abs. 5 wird der Verweis auf vorstehende Absätze um Abs. 1a ergänzt. Abs. 1a sowie die in Abs. 2 und Abs. 5 vorgenommenen Änderungen sind erstmals auf Einlagen anzuwenden, die nach dem 24.12.2008 getätigt wurden (§ 52 Abs. 33 Satz 6). Die Neuregelung hat damit keine Rückwirkung, denn die betreffenden Regelungen des JStG 2009 sind nach dessen Art. 39 Abs. 1 am Tag nach der Verkündung vom 24.12.2008 in Kraft getreten. Somit ist nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlage zu unterscheiden. Der Begriff des „Tätigen“ einer Einlage wird in § 15a nicht verwendet. Dort wird auf das „Leisten“ einer Einlage abgestellt. Die Verwendung des Begriffs „Tätigen“ beruht uE auf einem gesetzgeberischen Versehen. Es lässt sich sachlich kein Grund erkennen, warum

ein von der Leistung der Einlage abweichender Zeitpunkt maßgebend sein sollte. Auch die Gesetzesmaterialien geben keinerlei Hinweise dafür. „Tätigen“ und „Leisten“ sind deshalb deckungsgleich zu verstehen (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 184).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 15a

1. Regelungszweck

a) Handelsrechtliche Ausgangssituation

3

Nach § 167 HGB nimmt der Kommanditist an dem Verlust der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Nach früherer Auffassung wurde daher sein Verlustanteil nach Erschöpfung seines Kapitalanteils zuzüglich der noch zu leistenden Einlage dem persönlich haftenden Gesellschafter und den übrigen Kommanditisten, soweit deren Kapitalanteil noch nicht ausgeschöpft ist, belastet (vgl. K. WIELAND, Handelsrecht, Bd. I, 1921, 746 Fn. 11; LEHMANN-RING, Kommentar HGB, 2. Aufl. 1914, § 167 Rn. 4; in jüngerer Zeit MELLWIG, BB 1979, 1409 [1416]). Während nach dieser Auffassung der Komplementär einen Teil der auf die Kommanditisten entfallenden Verluste endgültig zu tragen hatte, und jene ihre Gesellschafterstellung mit allen Rechten einschließlich des zukünftigen Gewinnanspruchs beibehielten (HUBER, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 277 ff.), wird heute kein Unterschied mehr zwischen Komplementär und Kommanditist im Hinblick auf die Verlustbeteiligung gemacht, so dass auch für einen Kommanditisten § 120 Abs. 2 HGB gilt und sein Kapitalanteil negativ werden kann. Dieser Passivsaldo ist mit dem in den Folgejahren auf den Kommanditisten entfallenden Gewinnanteil zu tilgen. Auszahlung seines Gewinns kann der Kommanditist gem. § 169 Abs. 1 HGB erst wieder verlangen, wenn sein Kapitalkonto durch auflaufende Gewinne den Betrag der vertraglich bedingenen Einlage überschreitet (GRUNEWALD in MüKo HGB, 3. Aufl. 2012, § 169 HGB Rn. 13). Damit signalisiert das negative Kapitalkonto keine echte Verbindlichkeit des Gesellschafters, jedoch lässt sich an ihm ablesen, ab wann der Gesellschafter wieder am Gewinn teilnimmt.

b) Steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten vor Einführung des § 15a

aa) Rechtsprechung und Literatur

4

Der BFH v. 13.3.1964 (VI 343/61 S, BStBl. III 1964, 359) hatte die handelsrechtl. Auffassung zum negativen Kapitalkonto des Kommanditisten übernommen, wonach § 167 Abs. 3 HGB nicht die Beteiligung am jährlichen Verlust, sondern lediglich am Auseinandersetzungsverlust begrenzt. Der Nennbetrag des Kapitalkontos habe nur eine begrenzte Bedeutung. Für die stl. Behandlung von negativen Kapitalkonten komme der tatsächlichen Handhabung der Gesellschafter besonderes Gewicht zu. Demjenigen, der die Verluste laufend übernommen habe (Komplementär oder Kommanditist), seien sie auch stl. zuzurechnen.

Der Große Senat des BFH v. 10.11.1980 (GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164) bestätigte die stl. Anerkennung des negativen Kapitalkontos und wies damit eine Vorlage des 4. Senats zurück, nach dessen Ansicht sich der wirtschaftliche Gehalt des negativen Kapitalkontos für den Kommanditisten in einer bloßen ge-

winnabhängigen Auffüllungspflicht erschöpfe, weshalb der Verlust dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen sei (BFH v. 26.4.1979 – IV R 134/78, BStBl. II 1979, 414). Der GrS sah hingegen in der Pflicht des Kommanditisten, zukünftige Gewinne zur Deckung früherer Verluste zu verwenden, einen Teil des Unternehmerrisikos. Dabei dürften auch stille Reserven, die im Vermögen der KG vorhanden seien, nicht außer Betracht bleiben. Dem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten sei nur die stl. Anerkennung zu versagen, soweit bei Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag feststehe, dass ein Ausgleich des Passivsaldos mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht komme (s. dazu BFH v. 14.11.1985 – IV R 63/83, BStBl. II 1986, 58). Bei Wegfall des negativen Kapitalkontos entstehe ein Gewinn als notwendige Folge der früheren Verlustzurechnung.

Literatur: Im Schrifttum standen sich Befürworter und Gegner der stl. Anerkennung eines negativen Kapitalkontos gegenüber.

► *Gegen Anerkennung eines negativen Kapitalkontos* wurde eingewendet, dass ein Kommanditist auch bei handelsrechtl. Anerkennung des negativen Kapitalkontos (HOFBAUER, WPg 1964, 654) im Jahr der Verlustzuweisung keine Vermögensminderung erfahre, da das negative Kapitalkonto keine Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftern ausweise. Verluste, die die Einlage des Kommanditisten überstiegen, könnten diesem nicht mit stl. Wirkung zugewiesen werden (FLUME, Handelsblatt v. 7./8.8.1964; THIEL, DB 1964, 1166). Sie besäßen weder wirtschaftlich noch estrechtl. den Charakter von Verlusten, da sie keinen Verlust an Substanz bedeuteten, sondern nur zukünftige Gewinnchancen schmälerten (vgl. BOPP in RAUPACH, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, 1978, 25 ff.; BORDEWIN, BB 1978, 443). Es handele sich lediglich um einen Merkposten, der den Gesellschaftern anzeigen solle, von welchem Zeitpunkt an der Kommanditist wieder am Gewinn der Gesellschaft teilzunehmen berechtigt sei (KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [25]; ähnlich MELLWIG, BB 1979, 1409 [1417]).

► *Für die Anerkennung eines negativen Kapitalkontos* wurde geltend gemacht, dass bei Nichtanerkennung des negativen Kapitalkontos stl. ein anderer Schlüssel für die Verlusttragung gelten würde als handelsrechtl., was dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. widerspräche (WALLIS, StbJb. 1973/74, 79; SCHWEIGERT/EGGESIECKER, FR 1977, 348). Zudem bestünde sehr wohl eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten im Jahr der Verlustzuweisung, da er spätere Gewinne verwenden müsse, um frühere Verluste zu decken. Dies stelle eine bewertungsfähige Last dar, weil Verluste im Gegensatz zu noch nicht verwirklichten Gewinnen bereits dann zu berücksichtigen seien, wenn sie als verursacht erkannt und bewertungsfähig seien (VOGEL, StbJb. 1964/65, 165). Darüber hinaus greife die beschränkte Haftung des Kommanditisten erst bei Auflösung der Gesellschaft ein; dann seien aber die realen Werte und nicht die Buchwerte von Bedeutung, so dass die buchmäßigen Kapitalkonten ungeeignete Maßstäbe für Haftungsrelationen seien (EGGESIECKER/SCHWEIGERT, BB 1974, 1523). Auch mindere ein negatives Kapitalkonto den Wert der Beteiligung, da ein Dritter mehr dafür zahlen würde, wenn der Passivsaldo, zu dessen Beseitigung künftige Gewinne zu verwenden seien, nicht existiere (Loos, FR 1964, 187 [190]).

5 bb) Sog. Verlustklauseln der Finanzverwaltung

Die FinVerw. versuchte der zunehmenden Anzahl von Verlustzuweisungsgesellschaften mit sog. Verlustklauseln entgegenzuwirken (Ländererlass v. 13.3.1975 – S 2180 - 21 VI 31a, FR 1975, 218; BMF v. 24.3.1975 – IV B 2 - 2241 - 19/75,

BB 1975, 408; BMF v. 30.3.1976 – IV B 2 - S 2170 - 35/76, DB 1976, 652; BMF v. 14.5.1976 – IV B 2 - S 2241 - 49/76, BStBl. I 1976, 320). Verluste aufgrund von Sonderabschreibungen oder erhöhter Absetzung sollten danach nicht zum Ausgleich zugelassen werden. Die Verlustklauseln hatten nur eine eingeschränkte Wirkung, denn die „Abschreibungsbranche“ wich ihnen mit entsprechenden Gestaltungen aus. Außerdem bestanden erhebliche Bedenken bezüglich ihrer Rechtmäßigkeit. Bei der Abfassung schien „mehr der Wunsch nach Abschaffung oder Eindämmung der Steuersparbranche als die Klärung rechtlicher Zweifelsfragen im Vordergrund“ (Bopp, JbFStR 1977/78, 282 [286]) zu stehen.

c) Gesetzgebungsvorschläge

6

Steuerreformkommission 1971: Im Jahr 1971 wandte sich die Steuerreformkommission gegen die Erg. der Rspr. des BFH und die Anerkennung des negativen Kapitalkontos in der Praxis und schlug die Einf. eines § 15a vor (Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, 1971, Tz. V 333–340).

„Verluste einer Kommanditgesellschaft sind, soweit sie den Kapitalanteil und eine darüber hinausgehende Haftung des Kommanditisten übersteigen, dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen. Entsprechendes gilt für spätere Gewinne, soweit diese zur Wiederauffüllung der nach Satz 1 dem persönlich haftenden Gesellschafter zugerechneten Verluste verwendet werden.“

Die Konzeption der Steuerreformkommission wurde vom Gesetzgeber nicht übernommen. Weder das 3. StReformG 1973 noch das 2. StÄndG 1974 brachten die Einf. der vorgeschlagenen oder einer entsprechenden Regelung in das EStG. Eine Begr. dafür wurde nicht gegeben (vgl. Begr. zum RegE eines 3. StRG, BTDrucks. 7/1470, 263).

Entschließung des Bundesrats 1977: Im Anschluss an die Entschließung des BRat v. 3.6.1977 (BRDrucks. 694/76 Beschl.), mit der dieser die BReg. aufgefordert hatte, baldmöglichst einen Gesetzentwurf vorzulegen, mit dem die stl. Anerkennung eines negativen Kapitalkontos von beschränkt haftenden Gesellschaftern von PersGes. grds. ausgeschlossen werde, schlug UELNER (JbFStR 1977/78, 298) folgende Fassung des § 15a vor:

„Haftet ein Mitunternehmer den Gläubigern der Gesellschaft nicht oder nur beschränkt, so dürfen ihm Verluste nur zugerechnet werden, soweit sie nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führen. Hat der Mitunternehmer seine Einlage nicht oder nicht in vollem Umfang geleistet, so dürfen ihm Verlustanteile bis zur Höhe der rückständigen Einlage auch zugerechnet werden, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.“

Auch UELNER (JbFStR 1977/78, 298) wollte die handelsrechtl. zulässige Zurechnung des Verlustes beim Kommanditisten strechtl. nicht nachvollziehen. Sein Vorschlag erweiterte jedoch die Regelung vom Kommanditisten auf alle beschränkt haftenden Gesellschafter von PersGes. und ließ als Verlustzurechnungsgrund bei bestehendem negativem Kapitalkonto nur eine Haftung aufgrund einer nicht oder nicht vollständig geleisteten Einlage gelten.

Gegen eine Zurechnung des Verlustanteils beim unbeschränkt haftenden Gesellschafter wandte sich THIEL (DB 1979, 664). Wer den Verlust letztendlich zu tragen habe, entscheide sich erst bei Beendigung der Gesellschaft oder bei Ausscheiden des Kommanditisten. Deshalb müsse nach einer Lösung gesucht werden, die den Verlustanteil erst dann stl. wirksam werden lasse, wenn feststehe, welcher Gesellschafter ihn wirtschaftlich trage: Dies sei der Kommanditist, wenn dieser später entsprechende Gewinne erziele; es sei dies der Komplen-

tär, wenn der Kommanditist ohne Nachschusspflicht bei negativem Kapitalkonto aus der Gesellschaft ausscheide. THIEL (DB 1979, 664) schlug deshalb vor, den Verlust auch stl. dem Kommanditisten zuzurechnen, aber wie im Handelsrecht dessen negatives Kapitalkonto als reines Verlustvortragskonto zu behandeln, das zeitlich wenigstens grds. unbegrenzt sein müsse. Einen ähnlichen Vorschlag hatte RAUPACH (JbFStR 1977/78, 309) bereits zwei Jahre zuvor gemacht, traf damals aber auf den Widerspruch von UELNER (JbFStR 1977/78, 298).

7 d) Regierungsentwurf

Aufgrund der Entschließung des BRat aus dem Jahr 1977 schlug die BReg. im Oktober 1979 im Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (BRDrucks. 511/79; BTDrucks. 8/3648) die Einfügung des § 15a vor, die weitgehend der Gesetz gewordenen Fassung entsprach. Klarstellende Änderungen ergaben sich aus der Empfehlung des FinAussch. des Bundestags (BRDrucks. 8/4141; 8/4157).

In der Begr. des Regierungsentwurfs zu § 15a (BTDrucks. 8/3648, 15 f.) heißt es:

„Kernstück der vorgeschlagenen Regelung ist ein neuer § 15a EStG, durch den bei Kommanditisten und anderen Steuerpflichtigen, deren Haftung aus einer unternehmerischen Tätigkeit beschränkt ist, die Verlustverrechnung der anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf den Haftungsbetrag begrenzt wird; weitergehende Verluste sollen nur mit späteren Gewinnen aus derselben Tätigkeit verrechnet werden können. Diese Begrenzung entspricht dem der Einkommensteuer zu Grunde liegenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; denn Verluste, die über den Haftungsbetrag hinausgehen, belasten den Steuerpflichtigen im Jahr der Entstehung des Verlustes im Regelfall weder rechtlich noch wirtschaftlich. Eine wirtschaftliche Belastung entsteht nur aufschiebend bedingt, wenn und soweit spätere Gewinne entstehen.“

Die vorgeschlagene Regelung soll auch die Betätigungsmöglichkeit von sog. Verlustzuweisungsgesellschaften einschränken. Diese Einschränkung ist wirtschaftlich gerechtfertigt, denn vielfach werden durch derartige Gesellschaften Beteiligungen angeboten und gezeichnet, bei denen ein volkswirtschaftlicher Nutzen und realistische Gewinnaussichten nicht erkennbar sind.“

Ein Prüfungsschema für § 15a findet sich bei SIEVERT/NUBMANN, FR 2004, 1374 (1376).

8 e) Regelungszweck nach Rechtsprechung und Literatur

Der BFH hat es in seinen früheren Entscheidungen zum § 15a unterlassen, zum Regelungszweck der Vorschrift als Auslegungsmaßstab ausführl. Stellung zu nehmen. In seiner zentralen Entsch. zum § 15a BFH v. 14.5.1991 (VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167) heißt es lediglich:

„Gegen eine Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei der Feststellung der Höhe des Kapitalkontos iS von § 15a EStG spricht insbesondere der Zweck der Vorschrift, mit der der Verlustausgleich des Kommanditisten seinem Haftungsumfang angeglichen werden soll.“

Begründet wird dieser Regelungszweck mit der unter Anm. 7 zitierten Stelle der Begr. des Regierungsentwurfs zu § 15a. Diese Übernahme der Begr. des Regierungsentwurfs ist insofern erstaunlich, als der BFH sich in der gleichen Entsch. bei der Bemessungsgrundlage des Kapitalkontos des Kommanditisten eindeutig über den RegE hinwegsetzt, weil der subjektive Wille des Gesetzgebers insoweit keine objektiven Niederschlag im Gesetz gefunden habe (s. dazu Anm. 83).

Mittlerweile hat der BFH in einer Entscheidungen und mehreren Beschlüssen seine Auffassung zum Regelungszweck des § 15a korrigiert und die auch hier

schon früher vertretene Auffassung übernommen (vgl. LÜDEMANN, Verluste aus beschränkter Haftung, 1998, 88) ohne dies näher zu begründen (BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; BFH v. 7.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533; BFH v. 6.3.2007 – IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130; BFH v. 27.3.2007 – IV B 149/05, BFH/NV 2007, 1502; BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; BFH v. 20.11.2014 – IV R 47/11, BStBl. II 2015, 532; FG München v. 4.3.2010 – 5 K 3989/07, EFG 2010, 1207, nach Rev. aufgehoben, aber nicht aufgrund des Regelungszwecks des § 15a BFH v. 24.4.2014 – IV R 18/10, BFH/NV 2014, 1516):

„Denn Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird.“

Literatur: Die Auslegungsfähigkeit der Gesetzesbegründung und die anfängliche Indifferenz der Rspr. spiegelt sich in den divergierenden Ansichten zum Regelungszweck des § 15a in der Literatur wieder. Die Bandbreite der Gesetzesbegründung ist in vollem Umfang vertreten. So findet man die Auffassung, § 15a ließe sich nur für Verlustzuweisungsgesellschaften rechtfertigen (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 522), übergeordnetes Ziel der Einf. des § 15a sei die Durchsetzung des Prinzips der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit (BRtz in LBP, § 15a Rn. 2 [8/2013]), bzw. § 15a kläre gesetzgeberisch die umstrittene Frage, welche strechtl. Bedeutung das negative Kapitalkonto des Kommanditisten habe (s. Voraufgabe zu § 15a Anm. 61 – Stand Dezember 2011 –, abrufbar im HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Die unterschiedlichen Ansichten zum Regelungszweck mit ihrer Auswirkung auf die Auslegung und Anwendung der Norm führten zu einer wahren Flut von divergierenden Sachverhaltsbeurteilungen im Rahmen des § 15a.

f) Stellungnahme

9

Beschränkung des Verlustausgleichs auf die tatsächliche wirtschaftliche Belastung: Regelungszweck des § 15a ist es, die einem beschränkt haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Anteile am Verlust einer PersGes. nach Zeitpunkt und Höhe stl. nur wirksam werden zu lassen, soweit sie eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Stpfl. darstellen. Diese wirtschaftliche Belastung wird hauptsächlich im Verlust der geleisteten Einlage und in der Verwendung von Gewinnen zur Deckung früherer Verluste gesehen, ausnahmsweise auch im Bestehen oder Entstehen einer Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB (LÜDEMANN, Verluste aus beschränkter Haftung, 1998, 88). Mehr wollte der Gesetzgeber nicht regeln – und mehr hat er mit § 15a auch nicht geregelt.

Die „Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit“ ist weniger eine Frage des Regelungszwecks einer einzelnen Norm des EStRechts, als vielmehr ihrer verfassungsrechtl. Rechtfertigung, denn Ziel der ESt als solcher ist – oder sollte es zumindest sein – eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Verlustzuweisungsgesellschaften scheiden – auch wenn sie im Vordergrund des Interesses des Gesetzgebers standen (vgl. aus der ersten Lesung – Deutscher BT, Plenarprotokoll 8/203, 16250 – die Abgeordneten SPÖRI und SCHLEIFENBAUM; aus der zweiten Lesung – Deutscher BT, Plenarprotokoll 8/220, 17793 – die Abgeordneten SCHÄUBLE, SPÖRI und CRONENBERG sowie den Ber. des Fin-Aussch., BTDrucks. 8/4157, 1) – als Regelungszweck aufgrund der eindeutigen Fassung des § 15a aus, der alle Betätigungsformen beschränkt haftender Unternehmer erfasst.

Beschränkung des Verlustausgleichs auf den Haftungsumfang ist nicht Zweck des § 15a: Der gegenteiligen, vom BFH v. 14.5.1991 (VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167) noch vertretenen Ansicht steht sowohl der objektive Regelungsgehalt der Norm als auch der subjektive Wille des Gesetzgebers entgegen. In § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 berücksichtigt der Gesetzgeber für das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten lediglich einen einzigen Haftungsfall, nämlich den nach § 171 Abs. 1 HGB. Andere gesetzliche (etwa nach § 176 HGB) oder schuldrechtl. (gesellschaftsvertraglich bedungene, aber noch nicht geleistete Pflichteinlage/gesonderte Bürgschaftsübernahme für Verbindlichkeiten der Gesellschaft) Haftungsfälle werden in § 15a nicht berücksichtigt. Die Begr. des Regierungsentwurfs lehnt eine Erweiterung auf andere Haftungsfälle ausdrücklich ab (BTDrucks. 8/3648, 17).

10–12 Einstweilen frei.

13 2. Anerkennung des negativen Kapitalkontos/Verlustzurechnung

Negatives Kapitalkonto: § 15a klärt gesetzgeberisch die vor seiner Einf. umstrittene Frage, welche strechtl. Bedeutung das negative Kapitalkonto des Kommanditisten hat (s. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Dem Kommanditisten zugewiesene Verlustanteile, die zur Bildung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos des Kommanditisten führen, sind strechtl. beachtlich. Sie sind im Falle einer entsprechenden Außenhaftung des Kommanditisten nach Abs. 1 Sätze 2, 3 im Jahr ihrer Entstehung ausgleich- und abziehbar. Fehlt eine solche Außenhaftung, so sind sie nach Abs. 2 zeitlich unbegrenzt mit künftigen Gewinnen des Kommanditisten aus dessen Beteiligung an der KG verrechenbar. Damit wurde nicht der Literaturmeinung gefolgt, die aus den für den Kommanditisten geltenden Haftungsregeln und aus der Begrenzung seiner Verlusttragungspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB die stl. Unbeachtlichkeit von Verlustanteilen, die zu einem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten führen oder dieses erhöhen, herleitete (s. Anm. 4).

Für den stillen Gesellschafter hat der Verweis in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf § 15a konstitutive Wirkung dergestalt, dass ihm auch seine Einlage übersteigende Verlustanteile zuzurechnen sind und insoweit ein negatives Einlagekonto zu bilden ist (BFH v. 23.7.2002 – VIII R 36/01, BStBl. II 2002, 858).

Verlustanteil: Der Verlustanteil des Kommanditisten ist Ausdruck seines Anteils an der durch den Gesellschaftsverlust eingetretenen Minderung des Gesellschaftsvermögens (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Insofern bedeutet der Verlustanteil für den Kommanditisten trotz des Ausschlusses der persönlichen Haftung nach Einlage der Haftsumme und trotz der Beschränkung der Verlusttragungspflicht nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB auch bei negativem Kapitalkonto eine eigene Vermögensminderung.

Verlustzurechnung zum Kommanditisten: Da § 15a – soweit er dem Kommanditisten zugerechnete und damit grds. Ausgleich- und abziehbare Verluste in lediglich verrechenbare umqualifiziert – die gegenwärtige wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten verneint und trotzdem keine Zurechnung zum Komplementär vorsieht, muss man § 15a – insbes. dessen Abs. 2 – als negative Zurechnungsnorm verstehen, die ausschließt, dass verrechenbare Verlustanteile statt dem Kommanditisten dem persönlich haftenden Gesellschafter zugerechnet werden (so auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 101). Dies gilt auch dann, wenn ein persönlich haftender Gesellschafter am Bilanzstichtag

ernstlich damit rechnen muss, für die Verbindlichkeiten der KG in einer Höhe in Anspruch genommen zu werden, die über seine vertragliche Beteiligung am laufenden Verlust hinausgeht. Konsequenz dieser negativen Zurechnung ist, dass auch die dem Ausgleich des negativen Kapitalkontos dienenden späteren Gewinnanteile nicht dem persönlich haftenden Gesellschafter, sondern dem Kommanditisten zuzurechnen sind und bei diesem nach Abs. 2 durch die verrechenbaren Verlustanteile gemindert werden.

Wegfall der Verlustzurechnung: Diese mit der Verlustverrechnung gefallene Zurechnungsentscheidung entfällt für den Fall, dass am Bilanzstichtag feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht kommt (s. dazu Anm. 80) oder sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, dass durch Verlustanteile kein negatives Kapitalkonto entstehen kann bzw. der Kommanditist trotz negativen Kapitalkontos abw. von § 169 Abs. 1 HGB seine Gewinnanteile ohne Rückzahlungspflicht entnehmen darf (vgl. Anm. 79).

Einstweilen frei.

14

3. Auswirkung auf betroffene Gesellschaften

a) Bedeutung für Verlustzuweisungsgesellschaften

15

Die Anwendung des § 15a auf Verlustzuweisungsgesellschaften führt im Grundsatz dazu, dass Verlustanteile nur noch bis zur Höhe der Einlage des beschränkt haftenden Gesellschafters mit positiven Einkünften des Anlegers ausgeglichen oder von positiven Einkünften nach § 10d abgezogen werden können (vgl. Darstellung mit Berechnungsbeispiel bei LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 35 f., mit Vergleichsrechnung bei Anwendung des § 15a auf S. 46 f.). Ein darüber hinausgehender Ausgleich oder Abzug kommt nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 nur in Betracht, wenn eine wirtschaftlich relevante Außenhaftung besteht, eine Voraussetzung, die zumeist bei den üblichen Verlustzuweisungsgesellschaften nicht zu verwirklichen ist, da die Anleger eine solche Haftung zu vermeiden trachten. Damit ist der Tätigkeit von solchen Gesellschaften die Grundlage entzogen, die mit Verlustzuweisungen werben, die über die Höhe der jeweils erbrachten Einlage hinausgehen.

Ob § 15a Verlustzuweisungsgesellschaften tatsächlich zurückgedrängt hat, kann nur schwer abgeschätzt werden. Es bestehen auch im Rahmen des § 15a Gestaltungsmöglichkeiten für die Zuweisung von Verlusten (vgl. Anm. 19 ff.), die Anlass für weitere Maßnahmen des Gesetzgebers waren (zB §§ 2b und 15b, vgl. Anm. 55). Ob und in welchem Umfang von den gegebenen Ausweichmöglichkeiten Gebrauch gemacht wird oder dies aus äußerstl. Gründen unterbleibt, lässt sich kaum feststellen. Aggressive Verlustzuweisungsmodelle wie zu Zeiten der Einf. des § 15a sind jedoch vom Markt verschwunden. Dies mag auch an den negativen Erfahrungen vieler Anleger mit solchen Verlustzuweisungsgesellschaften liegen.

b) Bedeutung für andere Kommanditgesellschaften

16

Aufgrund der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15a kann ein Kommanditist die sonst aus Verlusten resultierende StErsparnis nicht zur Finanzierung seines Kapitaleinsatzes einplanen. Es entsteht für den Gesellschafter und damit für die Gesellschaft ein Finanzierungsnachteil. Der höhere LiquiditätSENT-

zug auf Ebene des Kommanditisten ist besonders dann gravierend, wenn die Lage der KG nicht einmal Entnahmen des Kommanditisten zum Zwecke der StZahlung gestattet. Finden solche Entnahmen dagegen statt, können sie nach § 15a Abs. 3 zu einer Gewinnzurechnung und einer Nachbesteuerung führen, die ihrerseits wiederum weitere Entnahmen veranlassen kann. Einem schon notleidenden Unternehmen können so erhebliche liquide Mittel entzogen werden.

Der FinAussch. des deutschen BTags hat dies gesehen. Er meinte jedoch, dass für die traditionelle KG die Wirkungen des § 15a dadurch gemildert würden, dass das SonderBV einzelner Gesellschafter das Kapitalkonto des Kommanditisten für die Anwendung des § 15a erhöhe, so dass ein entsprechend höheres Verlustausgleichs- und -abzugspotenzial zur Verfügung stehe (BTDrucks. 8/4157, 2). Diese Auffassung ist inzwischen durch die Rspr. (BFH v. 1.6.1989 – IV R 19/88, BStBl. II 1989, 1018; BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167; BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706) überholt, nach der das SonderBV nicht in das Kapitalkonto nach § 15a einzubeziehen ist (vgl. Anm. 82). Die Folgen des § 15a für andere Gesellschaften als Verlustzuweisungsgesellschaften haben sich dadurch verschärft.

17–19 Einstweilen frei.

20 c) Überschusseinkünfte

Der Anwendungsbereich des § 15a ist nicht auf Gewinneinkünfte beschränkt. Er wird – „sinngemäß“ – erstreckt auf stille Gesellschafter und auf Einkünfte aus VuV. Da Überschusseinkünfte ein Kapitalkonto aus einer StBil. nicht kennen, kann sich eine Berechnung des „Kapitalkontos“ dem der gewerblichen Einkünfte lediglich annähern. Es bleibt den Gesellschaftern überlassen, in welcher Form sie die negativen Einkünfte für stl. Zwecke führen, etwa als Sonderkonto oder Merkposten (BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126, mit Anm. WEIGL, MittBayNot. 2009, 23).

Stille Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) sind von § 15a betroffen, wenn die Gesellschafter abw. Von § 232 Abs. 2 Satz 1 HGB vereinbart haben, dass der stille Gesellschafter über seine Einlage hinaus am Verlust teilnimmt, so dass ein negatives Einlagenkonto entstehen kann, das durch spätere Gewinnanteile wieder aufzufüllen ist (vgl. BFH v. 23.7.2002 – VIII R 36/01, BStBl. II 2002, 858; BFH v. 28.1.2014 – VIII R 5/11, BFH/NV 2014, 1193). In diesem Fall gewinnt § 15a die gleiche Bedeutung wie für den Kommanditisten (vgl. Anm. 16). Die Regelung des § 15a Abs. 3 über die Haftungsminderung kommt für den stillen Gesellschafter nicht in Betracht, da er im Außenverhältnis nicht haftet.

Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 2): Durch die sinngemäße Anwendung des § 15a soll sichergestellt werden, dass die Verluste aus einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG (Einkünfte aus VuV) und die Verluste aus einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen KG im Hinblick auf Ihre Ausgleich- und Abziehbarkeit gleichbehandelt werden (BTDrucks. 8/4157 und 8/3648, 17), dh., ein Verlustanteil kann erst in dem VZ berücksichtigt werden, in dem er den Gesellschafter bei wieder anfallenden Gewinnen wirtschaftlich belastet, nicht für die Zeit eines negativen Kapitalkontos. Unklarheiten entstehen dadurch, dass Tatbestandsmerkmale wie Entnahme, Einlage, Kapitalkonto und SonderBV nicht ohne Weiteres im Rahmen einer Überschusseinkunftsart eingeordnet werden können. Da § 15a bloße Verlustverrechnungsvorschrift ist, führt seine sinngemäße Anwendung bei den Einkünften aus VuV nicht zu einer abweichenden Ermittlung der Einkünfte. Für Zwecke der Ermitt-

lung der Verlustausgleichsgrenze des § 15a ist lediglich eine Art fiktives stl. Kapitalkonto zu führen. Der Begriff und Umfang dieses Kapitalkontos muss soweit wie möglich der Gleiche sein wie in § 15a (s. § 21 Anm. 126; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 21 Rn. 152). Dies führt dazu, dass eine Verrechnung mit Einkünften aus derselben Beteiligung (zur Beteiligten- und Beteiligungsidentität s. Anm. 142, 143) auch möglich ist, wenn es sich um Einkünfte nach § 23 und nicht um solche aus VuV handelt (BFH v. 2.9.2014 – IX R 52/13, BStBl. II 2015, 263, zustimmend BÜHRER, DStR 2015, 1546; aA wohl DRÜEN in KSM, § 21 B 261 [6/2012]; zu Gestaltungsmöglichkeiten und Folgen auch DORN, DStR 2015, 1598).

4. Gestaltungsüberlegungen

a) Vermeidung eines Verlustanteils iSd. § 15a

21

§ 15a gibt für seinen Geltungsbereich Anlass, wirtschaftliche und rechtl. Gestaltungen zu wählen, mit denen die Wirkungen dieser Vorschrift aus der Sicht des Stpfl. gemildert oder ins Positive gewendet werden können. Der Stpfl. Kann bestrebt sein, einen Verlustanteil iSd. § 15a zu vermeiden.

Ausnutzung von Bilanzierungsmöglichkeiten: Erster Ansatz zur Vermeidung eines Verlustanteils iSd. § 15a sind bilanzpolitische Maßnahmen wie zB die Bewertung des Warenbestands, Bemessung von Garantierückstellungen, Abschreibungsdauer und Abschreibungsmethode, die die Verlusthöhe in der StBil. der Gesellschaft beeinflussen.

Verschiebung von Neu-Investitionen: Sofern möglich sollten Investitionen in neue WG auf Gewinnperioden verschoben werden, um Abschreibungen und dadurch bedingte Verluste zu vermeiden.

Erwerb/Überführung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen: Da das Verlustausgleichsverbot des Abs. 1 Satz 1 sich nur auf Verluste aus dem Gesellschaftsvermögen bezieht, Verluste aus dem SonderBV hingegen stets mit positiven Einkünften ausgeglichen werden können, bietet sich der Erwerb/die Überführung von WG in das SonderBV an, um stl. Aufwand aus dem Gesellschaftsvermögen in das SonderBV zu verlagern. Zu berücksichtigen sind die dann idR erforderlichen Nutzungsvergütungen für die Überlassung dieser WG an die PersGes. Erfolgt diese Vergütung nicht auf schuldrechtl. Basis, sondern auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage als Gewinnvorab, mindert sich der dem Kapitalkonto zuzurechnende Gesellschaftsverlust (vgl. auch Anm. 77). Eine Überführung eines WG des Gesamthandvermögens in das SonderBV erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 zu Buchwerten. Es liegt damit keine Entnahme zum Teilwert vor, so dass der Vorgang ohne Auswirkung auf das Kapitalkonto des Gesellschafters bleibt und auch die Rechtsfolgen des Abs. 3 nicht ausgelöst werden.

Sondervergütungen: Eine weitere Möglichkeit, das Erg. der Gesellschaft zu verbessern, ist die Vereinbarung entsprechend niedriger Nutzungsentgelte oder Tätigkeitsvergütungen. Die Vergütungen können statt auf schuldrechtl. auch auf gesellschaftsrechtl. Grundlage erbracht werden. Hat der Kommanditist nur einen Anspruch auf die Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütung oder der Vergütung für die Überlassung von WG als Gewinnvorab, so beeinflusst dies den ihm zuzurechnenden Ergebnisanteil in Form eines höheren Gewinnanteils oder eines geringeren nach § 15a zu berücksichtigenden Verlustanteils.

Betriebsaufspaltung: Eine Verlagerung von Verlusten aus dem Gesellschaftsvermögen in das SonderBV ist auch denkbar in Form einer Betriebsaufspaltung zwischen Gesamthandsvermögen und SonderBV. Bilden alle kapitalaufbringenden Kommanditisten eine Besitz-GbR, die der Betriebs-KG planmäßig AV in Form von SonderBV bereitstellt, lassen sich die durch Fremdfinanzierung und Abschreibung bedingten Verluste in der GbR unbegrenzt stl. absetzen, wohingegen das Erg. der KG nur durch die entsprechende Nutzungsentgelte gemindert wird. Abzuwägen ist dieser Vorteil mit der für die Gesellschaftsschulden der GbR eintretenden vollumfänglichen Haftung der Gesellschafter.

22 b) Vermeidung eines negativen Kapitalkontos

Neben der Vermeidung eines Verlustanteils kann der Stpfl. versuchen, die Entstehung eines negativen Kapitalkontos zu verhindern.

Entnahmestopp: Soweit ein zu erwartender Verlustanteil ggf. ganz oder zum Teil nur noch verrechenbar sein wird, sollten soweit möglich weitere Entnahmen der betroffenen Gesellschafter unterbleiben.

Erhöhung Pflichteinlage: Will der Gesellschafter die Entstehung verrechenbarer Verlustanteile verhindern, kann er sein Kapitalkonto durch Einzahlung vor dem Bilanzstichtag erhöhen. Für § 15a Abs. 1 wird – soweit die vertraglich bedungene Einlage die tatsächlich geleistete übersteigt – nicht auf die vertraglich bedungene, sondern auf die tatsächlich geleistete Einlage abgestellt. Dabei reicht grds. eine nur vorübergehende Erhöhung des Kapitalkontos durch Einlagen auf den Bilanzstichtag. Bei einer Entnahme im Folgejahr ist dann allerdings Abs. 3 zu beachten. In der Vergangenheit festgestellte verrechenbare Verluste werden aufgrund einer Einlage nicht in ausgleichsfähige Verluste umgewandelt. Nach Auffassung des BFH führte eine solche Einlage jedoch zur Verrechnung mit zukünftigen Verlustanteilen. Diese Rspr. wurde durch Einf. des Abs. 1a mit dem JStG 2009 ausgehebelt (s. Anm. 130a ff.). Eine Erhöhung der Pflichteinlage wirkt damit nur hinsichtlich der Verluste im Jahr der Einlageleistung.

Fremdfinanzierte Einlage: Da aktives wie auch passives SonderBV nicht in das Kapitalkonto gem. § 15a einzubeziehen sind, ist es unschädlich, wenn der Kommanditist seine Einlage fremdfinanziert. Der Fremdfinanzierungsaufwand ist beim Kommanditisten stl. vollumfänglich anzuerkennen. Durch die Leistung der Einlage kann die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos vermieden werden.

Verzicht auf Darlehensforderungen: Hat der Gesellschafter der Gesellschaft Darlehen überlassen und lässt er diese in der Krise stehen, erlangten diese nach § 172a HGB aF eigenkapitalersetzenden Charakter. Der Gesellschafter ist dann daran gehindert, seine Forderung gegen die Gesellschaft geltend zu machen, bevor alle Fremdgäubiger befriedigt sind. Das Eigenkapital ersetzende Darlehen ist dennoch nicht Bestandteil des Kapitalkontos iSd. § 15a.

Insoweit ist durch das MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) keine Änderung eingetreten (s. Anm. 91). Zwar gibt es durch Aufhebung des § 172a HGB ab dem 1.11.2008 (vgl. Art. 25 MoMiG) keine kapitalersetzenden Finanzierungshilfen mehr (vgl. zum intertemporalen Recht Art. 103d EGInsO; BGH v. 26.1.2009 – II ZR 260/07, DStR 2009, 699). Der mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens gesetzlich angeordnete Rangrücktritt für Darlehen von Kommanditisten, die mit mehr als 10 % am Haftkapital einer KG beteiligt sind, die weder eine natürliche Person noch eine Gesellschaft als persönlich haftenden Gesellschafter haben, bei der ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (vgl. § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und 5, § 44a InsO), führt jedoch ebenso wenig zu einer Umqualifizierung des Son-

derBV in Eigenkapital der Gesellschaft wie die Anfechtungsmöglichkeiten nach § 135 InsO (vgl. dazu auch ALTMEPPEL, NJW 2008, 3601).

Es kann daher sinnvoll sein, durch Verzicht auf die Darlehensforderung diese in Einlagen umzuwandeln.

Gestaltung der Gesellschafterkonten: Da das SonderBV bei der Ermittlung des Kapitalkontos iSd. § 15a nicht einzubeziehen ist, sind die verschiedenen Gesellschafterkonten dem Eigen- oder Fremdkapital der Gesellschaft zuzuordnen (s. Anm. 86 ff.). Damit eröffnen sich bei der Definition und Qualifikation Gestaltungsmöglichkeiten. Es sollten die Gesellschafterkonten so gestaltet werden, dass sich hieraus – unter Berücksichtigung der erwarteten Ertragsentwicklung der Gesellschaft und des Entnahmeverhaltens der Gesellschafter – ein möglichst hohes Verlustausgleichsvolumen ergibt. Teilt man beim sog. Zwei-Konten-Modell das Kapitalkonto des Kommanditisten in ein festes und ein variables Kapitalkonto auf, wobei auf dem festen Kapitalkonto die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Einlage verbucht wird, auf dem variablen Kapitalkonto dagegen die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Entnahmen, ist nicht nur das feste, sondern auch das variable Kapitalkonto als Eigenkapitalkonto zu qualifizieren. Damit erhöht sich das Verlustausgleichsvolumen um die auf dem zweiten Kapitalkonto verbuchten und nicht entnommenen Gewinnanteile, ab 24.12.2008 unter den Einschränkungen des Abs. 1a, also grds. nur, soweit aufgrund des stehengelassenen Gewinnanteils ein positives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Gleiches wird beim Drei-Konten-Modell erreicht, bei dem neben einem Festkapitalkonto ein variables Konto als Rücklagenkonto zur Verbuchung nicht entnahmefähiger Gewinnanteile und Verlustanteile und ein weiteres variables Konto als Darlehenskonto zur Verbuchung entnahmefähiger Gewinnanteile und Entnahmen geführt wird. In diesem Fall erhöht sich das Verlustausgleichsvolumen um die auf dem variablen Konto verbuchten nicht entnahmefähigen Gewinnanteile.

Schädlich dagegen ist die beim sog. Vier-Konten-Modell erfolgende Verbuchung der Verluste auf einem eigenen Verlustvortragskonto. Mangels Verlustverrechnung erhalten so die variablen Kapitalkonten zur Verbuchung nicht entnahmefähiger und entnahmefähiger Gewinnanteile und Entnahmen den Charakter von echten Darlehenskonten. Das Verlustausgleichsvolumen entspricht wieder dem der Gesellschafterkonten nach HGB (vgl. zu allen Kontenmodellen BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272).

Vertragliche Vereinbarungen: Da § 15a nur die Verrechnung vorher bereits zugerechneter Verlustanteile regelt, bleibt es den Gesellschaftern unbenommen, aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung nicht ausgleichsfähige Verluste nicht mehr dem Kommanditisten, sondern denjenigen Gesellschaftern zuzurechnen, die entweder noch keine negativen Kapitalkonten aufweisen oder als persönlich haftende Gesellschafter von § 15a nicht betroffen sind. Eine solche Regelung muss vor dem Jahr getroffen werden, in dem sich nicht mehr verwertbare Verluste abzeichnen, weil anderenfalls das Rückwirkungsverbot eingreifen würde.

Zusammenfassung von Unternehmen: § 15a verhindert die Ausgleich- und Abziehbarkeit von Verlusten und beschränkt die Verrechnung auf Gewinnanteile aus der gleichen Einkunftsquelle. Will ein Unternehmer positive und negative Einkünfte aus verschiedenen Gewerbebetrieben miteinander ausgleichen, kann er dies im Rahmen des § 15a nur, wenn er die gewinnbringenden Bereiche seiner unternehmerischen Betätigung mit dem Bereich, in dem mit nachhaltigen Ver-

lusten zu rechnen ist, zusammenfasst, etwa in einer einheitlichen KG, und so einen internen Verlustausgleich herbeiführt.

23 c) Haftungserweiterung

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit besteht in der Erweiterung der Haftung des Stpfl.

Umwandlung der Gesellschafterstellung: Radikalste Form der Haftungserweiterung ist die Herbeiführung der vollen Haftung des betreffenden Gesellschafters durch Änderung der Rechtsstellung von der eines Kommanditisten in die eines persönlich haftenden Gesellschafters. Gleiches kann auch durch Änderung der Gesellschaftsform etwa von der KG in die oHG erreicht werden. Für bereits in Vorjahren erlittene Verluste ergibt sich keine Umwandlung von bisher lediglich verrechenbaren in ausgleichsfähige Verluste; für das laufende Jahr und alle Folgejahre ist § 15a jedoch nicht mehr anwendbar, so dass Verluste ab dem Zeitpunkt der Umwandlung der Stellung des Gesellschafters oder der Gesellschaftsform sofort ausgleich- und abziehbar sind.

Erhöhung der Haftsumme: Eine andere Möglichkeit der Erhöhung der Haftung ist die Vereinbarung einer höheren Haftsumme. Diese kann erheblich höher liegen als die vertraglich bedungene Pflichteinlage. Auf die Methode lassen sich Verlustzuweisungen herbeiführen, die weit über den tatsächlich geleisteten Kapitaleinsatz hinausgehen. Abzuwägen ist dies natürlich mit dem durch die Erhöhung der Haftsumme eingegangenen Risiko. Zu beachten sind dabei die Beschränkungen des Abs. 1 Satz 3. Die Erhöhung der Haftsumme muss bis zum Bilanzstichtag im Handelsregister eingetragen sein. Für bereits in Vorjahren erlittene Verluste ergibt sich durch die Erhöhung der Haftsumme keine Umwandlung von bisher lediglich verrechenbaren in ausgleichsfähige Verluste, da Abs. 3 die Haftungserweiterung nicht erfasst.

24 d) Gezielte Herbeiführung verrechenbarer Verluste

Es ist auch denkbar, dass der Stpfl. gezielt die Verlustverrechnungsmöglichkeiten des Abs. 2 und 3 nutzt (s. auch BAUMHOFF, StbJb. 1993/94, 267; VAN LISHAUT, FR 1994, 273; KORN, KÖSDI 1994, 9907 [9915 ff.]; PAUS, FR 1999, 266).

Bei Einf. des § 15a war der Verlustvortrag nach § 10d zeitlich beschränkt. Dagegen bot Abs. 2 die Möglichkeit einer zeitlich unbeschränkten Verlustverrechnung, wenn auch lediglich mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung. Es konnte deshalb von Vorteil sein, durch Entnahmen im Verlustentstehungsjahr diese gezielt in bloß verrechenbare Verluste umzupolen. Mit Einf. des zeitlich unbeschränkten Verlustvortrags durch das StReformG 1990 ist dieser Vorteil entfallen. Die mit dem sog. Korb-II-Gesetz beschlossene Begrenzung des Verlustvortrags der Höhe nach kann verrechenbare Verluste nach Abs. 2 jedoch wieder attraktiver machen.

25 e) Gezielte Verlustnutzung durch Anteilsübertragung

Die entgeltliche Übertragung des Kommanditanteils bietet die Möglichkeit, verrechenbare Verluste in ausgleichsfähige umzuwandeln. Soweit das negative Kapitalkonto des Veräußerers auf verrechenbaren Verlusten beruht, ist der aufgrund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos bzw. eines darüber hinausgehend gezahlten Entgelts entstehende Veräußerungsgewinn mit den noch nicht ausgeglichenen Verlusten zu verrechnen. Übersteigt das Verrechnungsvolumen

die Differenz zwischen negativem Kapitalkonto und Veräußerungspreis, sind die verrechenbaren Verluste in ausgleichsfähige umzuwandeln und mit anderen Einkünften auszugleichen oder vorzutragen. Der Erwerber hat dagegen AK in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven und eines abgegoltenen Geschäfts- oder Firmenwerts, die er im Wege der Abschreibung geltend machen kann. Sind stille Reserven und Geschäfts- bzw. Firmenwert niedriger als das übernommene negative Kapitalkonto, kann der Erwerber zwar nicht sofort einen Erwerbsverlust geltend machen, jedoch einen Ausgleichsposten bilden, der zukünftige Gewinnanteile neutralisiert (vgl. Anm. 138).

5. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

a) Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit in Literatur und Rechtsprechung

26

Die Verfassungsmäßigkeit des § 15a ist vor allem bei Einf. der Norm von mehreren Autoren in Frage gestellt worden (zuletzt ausführl. LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 224 ff.). Die Kritik bezog sich teilweise auf den gesamten § 15a, teilweise nur auf einzelne seiner Regelungen.

Zur alleinigen Maßgeblichkeit der Pflichteinlage in § 15a s. JAKOB, BB 1988, 142; KNOBBE-KEUK, StuW 1981, 97; zur alleinigen Berücksichtigung der Außenhaftung des Kommanditisten nach § 171 HGB BRTZ in LBP, § 15a Rn. 28 (8/2013); zur fehlenden Berücksichtigung der Einlageerhöhung und Haftungserweiterung in § 15a Abs. 3 LEMPENAU, StuW 1981, 235; zur sinngemäßen Anwendung auf Überschusseinkünfte SCHULZE-OSTERLOH, Rechtsanwendung und Rechtssetzung für Verlustzuweisungsgesellschaften durch Verwaltungsvorschriften, DSStJG 5, 1982, 241 (259 ff.); HELLMIG, DSStR 1984, 287; HERRMANN, StuW 1989, 97 (105); zur Anwendbarkeit des Art. 3 GG HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, Verluste im Steuerrecht, 2005, 163, 178 ff.

Häufig wurde versucht, die kritisierten Schwachstellen der gesetzlichen Ausgestaltung der Norm im Wege der Auslegung zu „heilen“.

Für eine Berücksichtigung stiller Reserven für das Verlustausgleichspotential HEUDORFER, WPg 1994, 377; für eine Maßgeblichkeit der bedungenen Pflichteinlage und zugleich für eine teleologische Reduzierung des Anwendungsbereichs auf Verlustzuweisungsgesellschaften JAKOB, BB 1988, 1429; für eine analoge Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 2 auf andere Fälle der Außenhaftung KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 495; für eine analoge Anwendung des § 15a Abs. 3 auf die Einlageerhöhung EGGESIECKER/EISENACH/SCHÜRNER, FR 1981, 13.

Der BFH hat § 15a als verfassungsgemäß angesehen (BFH v. 19.5.1987 – VIII B 104/85, BStBl. II 1988, 5; BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492). Die gegen BFH v. 14.12.1999 (BFH v. 14.12.1999 – IX R 7/95, BStBl. II 2000, 265) eingereichte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG mit Beschl. BVerfG v. 14.7.2006 (BVerfG v. 14.7.2006 – 2 BvR 375/00, WM 2006, 1791) nicht zur Entsch. angenommen. Das BVerfG begründet die Nichtannahme damit, dass § 15a verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden sei. Dies gelte sowohl für die Nichtbeachtung bedungener Einlagen als auch für die Beschränkung auf die Haftung im Außenverhältnis nach § 171 HGB. Die Berücksichtigung einer nachträglichen Einlagenerhöhung – gleichsam entsprechend Abs. 3 – sei verfassungsrechtl. nicht geboten. Das objektive Nettoprinzip sei mit der Berücksichtigung der Verluste spätestens bei Liquidation der Gesellschaft ausreichend berücksichtigt. Der österreichische Verfassungsgerichtshof (v. 11.12.1985 – G 139/85-11 ua., DB 1986, 1704) hat dagegen die dem § 15a weitestgehend ent-

sprechende Vorschrift des § 23a öEStG wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für verfassungswidrig erklärt.

27 b) Verletzung des Übermaßverbots

Eine Verletzung des Übermaßverbots wurde im Rahmen von § 15a allein im Zusammenhang mit einem eng verstandenen Regelungszweck diskutiert (vgl. SCHULZE-OSTERLOH, FR 1979, 247; JAKOB, BB 1988, 887 [892]). Bei der Annahme, § 15a bezwecke allein die Beschränkung von Verlustzuweisungsgesellschaften, wurde dessen allg. auf alle PersGes. bezogene Ausgestaltung als unverhältnismäßig angesehen. Diese Probleme bestehen bei einem richtigerweise weiter verstandenen Regelungszweck (s. dazu Anm. 9) allerdings nicht, weshalb eine Verletzung gegen das Übermaßverbot nicht vorliegt.

28 c) Verletzung des Bestimmtheitsgebots

Keine der Regelungen in § 15a verstößt uE gegen das Bestimmtheitsgebot (vgl. hierzu LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 233 ff.). Das Tatbestandsmerkmal „Unwahrscheinlichkeit einer Vermögensminderung aufgrund der Haftung“ in Abs. 1 Satz 3 ist bei restriktiver Handhabung durch die Rspr. (s. Anm. 128) hinreichend bestimmbar. Dies gilt ebenfalls für die Erweiterung auf andere Mitunternehmer in Abs. 5. Die Norm spiegelt lediglich die Komplexität der tatsächlichen Verhältnisse wieder: eine im wirtschaftlichen Sinn beschränkte Haftung für Verbindlichkeiten einer PersGes. ist auch auf anderem Wege als über die Rechtsstellung eines Kommanditisten und über die in Abs. 5 aufgezählten Fälle hinaus erreichbar. Gleichmaßen genügen die Verweise in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und § 21 Abs. 1 Satz 2 dem Bestimmtheitsgebot. Da § 15a keine Einkünfteermittlungsvorschrift ist, können seine Regelungen auf alle Einkunftsarten unabhängig von deren Ermittlung angewendet werden. Der Stand des Einlagenkontos lässt sich auch ohne Bilanz aus der geleisteten Einlage, den getätigten Entnahmen und aus den Verlustanteilen, die auf den Gesellschafter entfallen sind, ermitteln und als „steuerliches Kapitalkonto“ zum Zwecke der Anwendung des § 15a zusammenfassen (aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 501).

29–30 Einstweilen frei.

31 d) Verletzung des Gleichheitssatzes

§ 15a verletzt uE den Gleichheitssatz wegen einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Innen- und Außenhaftung sowie wegen der Nichtberücksichtigung nachträglicher Einlageerhöhungen oder Haftungserweiterungen für bisher verrechenbare Verluste.

Ungleichbehandlung von Innen- und Außenhaftung und der verschiedenen Formen der Außenhaftung: Zahlungsverpflichtungen im Innenverhältnis (nicht einbezahlte Pflichteinlage, vereinbarte Nachschussverpflichtung) sowie alle Formen der Außenhaftung neben der eingetragenen Hafteinlage (etwa aus Bürgschaft oder aus § 172 Abs. 2, § 174 Halbs. 2 und § 176 HGB) werden für den Verlustausgleich ignoriert. Ein wirtschaftlicher Unterschied ergibt sich aber nicht daraus, dass eine Zahlungsverpflichtung für den Gesellschafter aus dem Innen- oder Außenverhältnis besteht, bzw. aus welchem Grund eine Haftung im Außenverhältnis besteht (ebenso für die Haftung nach § 160 HGB WATRIN/SIEVERT/NUßMANN, BB 2004, 1529).

Die Ungleichbehandlung der Zahlungsverpflichtungen ist nicht durch StVereinfachung und Missbrauchsverhütung zu rechtfertigen (so aber BTDrucks. 8/3648, 17; BVerfG v. 14.7.2006 – 2 BvR 375/00, WM 2006, 1791, mit der Begr., die Voraussetzungen einer Haftung nach § 176 Abs. 2 HGB seien nur schwer nachprüfbar). Dies folgt zum einen aus der Schwere des Gleichheitsverstoßes. Wenn Haftung als ausreichende wirtschaftliche Belastung für die Anerkennung zugerechneter Verluste anzusehen ist, wird hier eine gleiche Einbuße an Leistungsfähigkeit ganz unterschiedlich belastet. Hinzu kommt, dass von dieser Ungleichbehandlung von dem überhaupt in § 15a berührten Personenkreis nicht nur wenige betroffen sind. Sie betrifft alle Fälle, in denen die bedungene Pflichteinlage höher als die handelsrechtl. eingetragene Haftsumme ist, in denen der Kommanditist vor Eintragung der Außenhaftung nach § 176 HGB unterliegt, in denen eine Haftungsminde rung nach § 174 Halbs. 2 HGB nicht gegenüber Altgläubigern wirkt und in denen der Gesellschafter für die Gesellschaft bürgt.

Dieser Schwere des Gleichheitsverstoßes und der Anzahl der Betroffenen steht kein Gewinn an StVereinfachung gegenüber. Alles, was der Gesetzgeber mit der Nichtberücksichtigung der Innenhaftung und der meisten Formen der Außenhaftung vermeiden wollte, nämlich den Kontrollaufwand bezüglich des Bestehens der Haftung und der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme sowie komplizierte Regelungen zur Rückgängigmachung des Verlustausgleichs bei einer späteren Haftungsminde rung, hat er zugleich für die Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB in § 15a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3 EStG regeln müssen.

Erst recht greift hier nicht das Argument der Missbrauchsverhütung, dem nach der Rspr. des BVerfG ohnehin nur geringes Gewicht zuzumessen ist (vgl. BVerfG v. 12.5.1976 – 1 BvL 31/73, BVerfGE 42, 176 [185]; BVerfG v. 6.11.1985 – 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 [157]; BVerfG v. 18.11.1986 – 1 BvL 29/83 ua., BVerfGE 74, 9 [27]; aA BFH v. 14.12.1999 – IX R 7/95, BStBl. II 2000, 265), da die Möglichkeit eines Missbrauchs durch einige wenige nicht zu Lasten aller übrigen ebenfalls betroffenen Stpfl. gehen darf. An dieser Stelle muss der Gesetzgeber sich vor allem daran festhalten lassen, dass er § 15a allg. ausgestaltet und – mangels Abgrenzbarkeit – gerade nicht auf Verlustzuweisungsgesellschaften beschränkt hat. Dann darf er sich bei der konkreten Ausgestaltung der Norm aber auch nicht vom Leitbild der Verlustzuweisungsgesellschaften lenken lassen, da diese gerade nicht mehr der Regelfall des § 15a sind.

Die Nichtberücksichtigung der Einlageerhöhung und Haftungserweiterung führt zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung (ebenso von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. A 301 ff. [7/2009]; EGGESIECKER/EISENACH/SCHÜRNER, FR 1981, 13 [betr. Einlageerhöhung]; LEMPENAU, StuW 1981, 235; GROH, DB 1990, 13). Dies wird deutlich am Beispiel der Einlageerhöhung (die Ausführungen gelten entsprechend für die Haftungserweiterung): Leistet ein Kommanditist seine Einlage und wird diese in den Folgejahren durch Verluste aufgezehrt, sind diese nach Abs. 1 Satz 1 ausgleichbar. Wird dagegen durch eine Einlage ein negatives Kapitalkonto ausgeglichen, werden die damit entstandenen verrechenbaren Verluste nicht nach Abs. 3 in ausgleichsfähige Verluste umgewandelt, obwohl der Gesellschafter in Höhe des negativen Kapitalkontos seine Einlage mit Einzahlung „verliert“ und damit die früheren Verluste trägt. Mit Abs. 1a hat der Gesetzgeber mit dem JStG 2009 darüber hinaus die Rspr. des BFH (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359) ausgehebelt, die zumindest einen Korrekturposten vorsah mit der Folge, dass – abw. von Abs. 1 Satz 1 – Verluste späterer Wj. bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann aus-

gleichbar waren, wenn hierdurch ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte).

Auch hier greift der Gesetzgeber zur Rechtfertigung auf StVereinfachungs- und Missbrauchsverhinderungsgründe zurück. Nach Ansicht des FinAussch. spricht gegen eine entsprechende Regelung die unvermeidbare Kompliziertheit der Norm (BTDrucks. 8/4157, 3). Im Ber. des FinAussch. (BTDrucks. 8/4157, 3) heißt es weiter, dass die systematische Grundlage des § 15a verlassen würde, wenn Verluste, die über den Haftungsbetrag am Bilanzstichtag hinausgingen und die den Stpfl. im Regelfall weder rechtl. noch wirtschaftlich belasteten, steuermindernd geltend gemacht werden könnten.

Eine befürwortete analoge Anwendung des Abs. 3 zumindest auf die Einlagenerhöhung (EGGESIECKER/EISENACH/SCHÜRNER, FR 1981, 13; LEMPENAU, StuW 1981, 235 [244]; GROH, DB 1990, 13) scheidet daher am eindeutigen Wortlaut des Abs. 3 (und jetzt des Abs. 1a) und am entgegenstehenden Willen des Gesetzgebers. Die für eine analoge Anwendung erforderliche planwidrige Regelungslücke ist erkennbar nicht gegeben.

Wiederum vermögen die Argumente jedoch nicht zu überzeugen (aA BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, FR 1996, 350 [353]; BFH v. 14.12.1999 – IX R 7/95, BStBl. II 2000, 265; sowie BVerfG v. 14.7.2006 – 2 BvR 375/00, WM 2006, 1791): Wenn eine solche Regelung zu Lasten des Stpfl. Möglich ist, dann auch zu seinen Gunsten (so in § 23a öEStG, s. Anm. 38). Ist § 15a erst einmal für den Fall der Einlagenminderung ausformuliert, genügt es, ihn um den Hinweis zu erweitern, für den Fall der Einlagenerhöhung gelte er sinngemäß (vgl. Reformvorschlag Anm. 7). Ein Mehr an Kompliziertheit ist darin nicht mehr enthalten.

Die sich auf das Stichtagsprinzip des § 15a berufende Argumentation des FinAussch. ist von vornherein nicht stichhaltig. Sie übersieht zum einen, dass sich dieses Argument auch gegen den bestehenden Abs. 3 wenden ließe, zum anderen und vor allem aber wirkt sich eine Erweiterung des Verlustausgleichsvolumens wegen nachträglicher Einlagenerhöhung oder Haftungserweiterung erst im Jahr der Änderung aus und führt damit keineswegs zu einer stumindernden Geltendmachung von Verlusten zu einem Zeitpunkt, zu dem ihnen keine entsprechende wirtschaftliche Belastung gegenübersteht.

Von Bedeutung ist auch die Schwere des Gleichheitsverstoßes und der betroffene Personenkreis: Jede Leistung des Gesellschafters auf die Einlage, der nicht vorher eine nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 berücksichtigte Außenhaftung iSd. § 171 Abs. 1 HGB gegenüberstand, wird in § 15a nur für laufende VZ wirksam und darüber hinaus ggf. erst bei Ausscheiden des Gesellschafters. Betroffen ist davon jeder Gesellschafter, der seine bedungene Pflichteinlage noch nicht geleistet hat oder den eine Nachschussverpflichtung im Innenverhältnis trifft, sowie alle Gesellschafter, die aus einer sonstigen Außenhaftung in Anspruch genommen werden.

Die durch Abs. 1a konterkarierte Entsch. des BFH (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359) milderte zwar die wirtschaftliche Schwere des Gleichheitsverstoßes, beseitigte jedoch nicht die rechtl. Ungleichbehandlung. Zudem ließ sie offen, wie im Fall der Haftungserweiterung zu verfahren ist und half nicht, wenn in den Folgejahren keine Verluste mehr eintreten.

Nichtberücksichtigung vorgezogener Einlagen durch Abs. 1a: Damit liegt erst recht mit der Neuregelung ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor (glA NACKE, DB 2008, 1396; NACKE, DB 2008, 2792; NACKE, StuB 2009, 55 [59]; LÜDEMANN, StatusRecht 2008, 220; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 184; WACKER, DStR 2009, 403; WENDT, Stbg 2009, 1 [4]).

► *Korrekturposten zur Sicherung der Gleichbehandlung*: Die Schaffung eines Korrekturpostens zur Nutzung vorgezogener Einlagen in späteren Wj. war vom BFH gerade damit gerechtfertigt worden, dass einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung des einlegenden Kommanditisten gegenüber dem Kommanditisten mit einer noch nicht durch Einlage gedeckten Haftsumme sowie dem Kommanditisten, der seine Einlage im Verlustentstehungsjahr leistet (zeitkongruente Einlage) entgegengewirkt werden müsse (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359). Ein Kommanditist, der sich eine höhere Haftsumme im Handelsregister eintragen lässt, kann nach Abs. 1 Satz 2 bis zur Höhe des eingetragenen Betrags Verlustanteile nutzen, ohne aktuell wirtschaftlich belastet zu sein. Ein Kommanditist, der eine Einlage im Verlustentstehungsjahr leistet, kann die Einlage unstreitig mit Verlusten aus dem Wj. ausgleichen. Ein Kommanditist hingegen, der sein negatives Kapitalkonto bis auf 0 € auffüllt, erhält ohne Bildung eines Korrekturpostens trotz aktueller wirtschaftlicher Belastung eine Möglichkeit zur Verlustnutzung erst bei Beendigung seiner Mitunternehmerstellung. Dies erscheine vor dem Gleichheitssatz nicht vertretbar. Deshalb soll der Korrekturposten eine sofortige Nutzbarkeit der Verlustanteile für den tatsächlich einlegenden Kommanditisten sichern.

► *Nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung durch Abschaffung des Korrekturpostens*: Mit der Abschaffung der Korrekturposten-Lösung des BFH durch Abs. 1a wird nun die Ungleichbehandlung in vollem Umfang wieder hergestellt und dauerhaft gesetzlich festgeschrieben. Eine Rechtfertigung dafür ist nicht ersichtlich. Den Gesetzesmaterialien, die keinen Hinweis auf das Gleichheitssatz-Problem enthalten, dürfte zu entnehmen sein, dass der Gesetzgeber auch Rechtfertigungsgründe nicht im Auge hatte. Mit einem Vereinfachungszweck lässt sich die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 184; WACKER, DSStR 2009, 403; eventuell aA KEMPERMANN, DSStR 2008, 1917). Zwar entfällt nun die Bildung und Fortführung eines Korrekturpostens für vorgezogene Einlagen. Es bleibt aber bei der Bildung und Fortführung eines Überwachungspostens in Fällen der Eintragung einer höheren Haftsumme (MORITZ, AktStR 2008, 90 [95]). Der Überwachungsposten muss sicherstellen, dass die spätere Leistung der Einlage auf die Haftsumme nicht nochmals zur Zuweisung ausgleichsfähiger Verluste führt (BFH v. 10.6.1999 – IV B 126/98, BFH/NV 1999, 1461; BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868; R 15a Abs. 3 Sätze 6 ff. EStR). Eine Vereinfachungszwecken dienende Regelung hätte auch zur Abschaffung des Überwachungspostens führen müssen.

Naheliegender wäre es gewesen, die Ungleichbehandlung zu beseitigen, indem die Verlustnutzung kraft Eintragung nach Abs. 1 Satz 2 gestrichen wird (WENDT, Stbg 2009, 1 [4]; aA U. PRINZ, StuB 2009, 129 Fn. 4), denn der jetzt konstatierte Gleichheitssatzverstoß beruht auf der Bevorzugung der Haftsummenerhöhung gegenüber der tatsächlichen Einlageleistung. Die Streichung des Abs. 1 Satz 2 würde im Übrigen den Systembruch beseitigen, der in der punktuellen Berücksichtigung der Außenhaftung des Kommanditisten besteht, denn jenseits von Abs. 1 Satz 2 stellt § 15a ausschließlich auf die Haftung des Mitunternehmers im Innenverhältnis ab.

Eine Rechtfertigung ergibt sich auch nicht daraus, dass durch willkürlich getätigte Einlagen Verlustausgleichspotential geschaffen werden kann (so aber BTDrucks. 16/10189, 49). Es ist unerfindlich, aus welchem Grund eine solche Einlage als willkürlich bezeichnet wird (glA KEMPERMANN, DSStR 2008, 1917; NACKE, DB 2008, 2792; NACKE, StuB 2009, 55 [60]). Die Entsch. des Gesellschafters, Einlagen zu leisten, ist so willkürlich wie die Entsch., überhaupt in eine KG zu investieren. Willkürlich könnte allenfalls eine kurz vor dem Bilanzstichtag geleistete und kurz danach wieder zurückgezogene Einlage sein. Derartige Verfahrensweisen würden allerdings einerseits nicht der Abdeckung vergangener oder zukünftiger Verluste dienen, sondern die Ausgleichsfähig-

keit der im Einlagejahr entstehenden Verluste bezwecken. Andererseits halten § 15a Abs. 3 und § 42 AO ausreichende Instrumentarien bereit, um solchen Verfahrensweisen vorzubeugen.

Abs. 1a verstößt ferner gegen die Folgerichtigkeit. Eine einmal getroffene Belastungsentscheidung, dass der Kommanditist Verluste dann stl. beanspruchen darf, wenn er sie wirtschaftlich trägt, müsste folgerichtig durchgehalten werden (WACKER, DStR 2009, 403).

Die Ungleichbehandlung von Kommanditist und Komplementär stellt demgegenüber schon deshalb keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar, weil sie an die unterschiedliche gesellschaftsrechtl. Stellung der Mitunternehmer anknüpft.

Erweiterung auf andere beschränkt haftende Gesellschafter (Abs. 5): Gleiches gilt für die Erweiterung der Verlustausgleichbeschränkung auf den – so explizit nicht benannten, aber der Vorstellung des Kommanditisten und der vergleichbaren Unternehmer zugrunde liegenden – „beschränkt haftenden Personengeschafter“ durch Abs. 5. Mit dieser Typisierung verzichtet der Gesetzgeber über die aufgezählten Fälle hinaus auf eine an sich gebotene Ausdifferenzierung des Tatbestands, entweder aus Vereinfachungsgründen oder weil die Bildung eines abschließend definierten Klassenbegriffs nicht möglich ist. Diese Vorgehensweise ist gerechtfertigt, da das Recht der PersGes. weitestgehend aus dispositivem Recht besteht und eine abschließende Kategorisierung deshalb unmöglich ist. Außerdem ist von der mit der Typisierung einhergehenden Ungleichbehandlung nur ein relativ kleiner Personenkreis betroffen.

Erweiterung des Anwendungsbereichs auf andere Einkunftsarten: Der Anwendungsbereich des § 15a wird durch die Verweise in § 13 Abs. 5, § 18 Abs. 4, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und § 21 Abs. 1 Satz 2 auch auf andere Einkunftsarten erweitert. Dies ist Ausfluss einer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebotenen Gleichbehandlung (so die Begr. des Regierungsentwurfs, BTDrucks. 8/3648, 18). Für den Regelungszweck des § 15a, der allein an die beschränkte Haftung des Gesellschafters anknüpft, spielt es keine Rolle, welche Einkunftsart durch die Tätigkeit einer PersGes. verwirklicht wird. Dies gilt auch für die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Überschusseinkünfte, da § 15a an Differenzierungskriterien anknüpft, die jenseits des Einkünfte dualismus für alle Personengeschafter gleichermaßen bestimmend sind.

32–36 Einstweilen frei.

6. Rechtsvergleichende Hinweise

37 a) USA

Vorbild für § 15a sind nach der Begr. zum RegE (BTDrucks. 8/3648, 16) Vorschriften, die in den Jahren 1976 und 1978 in den Vereinigten Staaten zur Begrenzung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten geschaffen wurden. Damit sind offenbar § 465 und des § 704 (d) des Internal Revenue Code (IRC) gemeint, nach denen Verluste nur in dem Umfang stl. berücksichtigt werden, in dem der Anleger ein wirtschaftliches Risiko eingegangen ist. Dieses Risiko wird nach § 465 (b) IRC einerseits in der erbrachten Geld- oder Sacheinlage gesehen und andererseits in aufgenommenem Fremdkapital, für das das PV des Anlegers haftet (Wortlaut der einschlägigen Vorschriften in deutscher Übersetzung bei VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. A 153 [7/2009]). Die danach nicht berücksichti-

gungsfähigen Verluste können in den Folgejahren von den Einkünften aus derselben Tätigkeit abgezogen werden.

b) Österreich

38

Eine dem § 15a entsprechende Vorschrift enthielt mW ab 1.1.1982 das österreichische EStG in § 23a (Abschn. I Art. I Ziffer 22 iVm. Art. III Ziffer 1a des Abgabenänderungsgesetzes 1981 v. 15.12.1981, BGBl. für die Republik Österreich 1981 Nr. 620):

§ 23a öEStG

- (1) ¹Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft sind nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. ²Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. ³Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.
- (2) ¹Scheidet ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten aus der Kommanditgesellschaft aus, so ist der Veräußerungsgewinn unter Beachtung der Vorschrift des § 24 zu ermitteln. ²Scheidet der Kommanditist ohne Abfindung aus, so gilt der Betrag des negativen Kapitalkontos, den er nicht ausfüllen muss, abzüglich abfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn iSd. § 24.
- (3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie für andere Mitunternehmer, deren Rechtsstellung auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen der eines Kommanditisten vergleichbar ist.

Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat in seiner Entsch. v. 11.12.1985 (G 139/85-11 ua.) § 23a öEStG für verfassungswidrig erklärt (DB 1986, 1704). Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofs verstieß § 23a öEStG gegen den Gleichheitssatz. Er berücksichtige nicht, dass der Verlust eines Kommanditisten sich stl. In dem Zeitpunkt auswirken müsse, in dem für ihn tatsächlich eine Beeinträchtigung der Vermögenslage eintrete. Die daraufhin eingeführte Neufassung des § 23a öEStG unterschied sich vom früheren § 23a dadurch, dass nachträgliche Einlagen bis dahin nur verrechenbare in ausgleichsfähige Verluste umwandeln sollten. Im österreichischen EStG 1988 ist § 23a öEStG entfallen (BGBl. für die Republik Österreich, 1988, Nr. 400, 2903 ff.). Nach der Übergangsregelung in § 112 öEStG war § 23a über das Jahr 1988 hinaus nur noch für Verluste im Sinne der Bestimmung anwendbar, die nicht bis zum Veranlagungsjahr 1988 verrechnet werden konnten.

7. Reformvorschlag

39

Abschaffung oder Beibehaltung: Wegen der Verfassungswidrigkeit des § 15a (s. Anm. 25 ff.) sollte dieser in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung nicht beibehalten werden. Eine völlige Abschaffung (so HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 1470 [1474] unter Hinweis auf § 2b; BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, DStR 1987, 568) kommt ebenfalls nicht in Betracht, da jenseits der politischen Intention bei Einf. des § 15a dieser den am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Gedanken aufgreift, dass sich das Verlustrisiko von Personengesellschaftern, für die im Verlustentstehungsfall eine Nachschussverpflichtung über die vereinbarte

Pflichteinlage hinaus nicht besteht, auf ihr eingesetztes Kapital beschränkt und darüber hinaus zugerechnete Verlustanteile erst eine wirtschaftliche Belastung darstellen, wenn sie weitere Einlagen leisten oder spätere Gewinnanteile zur Deckung früherer Verluste verwenden.

Verfehlt ist die Forderung nach Abschaffung wegen „Zweckerreichung“, da es heute keine Abschreibungsgesellschaften mehr gebe (so BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986, 5), da sie den Regelungszweck (s. dazu Anm. 3 ff.) verkennt. Daher trägt auch die Begr. des Bundesfinanzministers (BMF v. 5.8.1987, DStR 1988, 41) nicht, der sich für eine Beibehaltung ausgesprochen hat, da ansonsten ein Wiederaufleben der Verlustzuweisungsgesellschaften zu befürchten sei.

Zivilrechtliche Außenhaftung kein Maßstab für Verlustanerkennung: Zentrale Bruchstelle der Norm ist die punktuelle Berücksichtigung einer zivilrechtl. Außenhaftung als Maßstab der Verlustanerkennung: Die Berücksichtigung der Haftung macht sowohl den schwer zu erschließenden Satz 3 des Abs. 1 erforderlich als auch entsprechend komplexe Rechtsfolgensicherungsregelungen in Abs. 3. Sie bedingt die Verfassungswidrigkeit der Norm, da der Gesetzgeber aus Missbrauchsverhütungsgesichtspunkten allein die Außenhaftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB berücksichtigt hat, obwohl diese keine weitergehende wirtschaftliche Belastung repräsentiert als eine bestehende Nachschussverpflichtung im Innenverhältnis oder andere Formen der Außenhaftung. Eine Berücksichtigung der Außenhaftung im Rahmen des § 15a ist jedoch keineswegs zwingend. So wenig wie zum Zeitpunkt der Verlustentstehung bei negativen Kapitalkonto feststeht, ob in der Zukunft Gewinne entstehen werden, die vom Gesellschafter zur Deckung dieser Verluste verwendet werden müssen (Grund für die bloße Verrechenbarkeit der Verluste nach Abs. 2), so wenig steht zu diesem Zeitpunkt fest, ob er aus einer bestehenden Außenhaftung in Anspruch genommen wird. Wird er dagegen aus der Außenhaftung in Anspruch genommen, ist dies im Innenverhältnis eine Leistung auf die Einlage.

Berücksichtigung von Einlagenerhöhungen: Umgekehrt muss man entgegen dem bisherigen Abs. 3 Einlagenerhöhungen insoweit für das Verlustausgleichspotential vergangener VZ berücksichtigen, als sie im Moment ihrer Erbringung durch bereits eingetretene Verluste aufgezehrt werden. Wenn der Gesellschafter seinen Kapitaleinsatz erhöht und dieses Kapital im Moment seiner Aufbringung verliert, ist die zur Verlustanerkennung erforderliche Belastung eindeutig gegeben. Da die wirtschaftliche Belastung in diesem Fall erst mit der Einlagenerhöhung eintritt, sind nicht die Bescheide vergangener VZ rückwirkend zu ändern, sondern bestehende bloß verrechenbare Verluste im Jahr der Einlagenerhöhung in ausgleich- und abziehbare Verluste umzuwandeln. Erst recht müssen solche Einlagen entgegen Abs. 1a zum Verlustausgleich mit zukünftigen Verlusten zur Verfügung stehen.

Eine Vereinfachung der Vorschrift ist erreichbar, wenn statt des Kommanditisten in den Abs. 1–3 und der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs durch den Abs. 5 von vornherein die Formulierung „Kommanditist oder andere Unternehmer, deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist“ gewählt wird. Da § 15a eine reine Verlustverrechnungsvorschrift ist, sollte er bei den Vorschriften über den BV-Vergleich nach § 4 in das Gesetz eingefügt und im Übrigen in § 11 Abs. 2 auf diese Vorschrift verwiesen werden.

Nach diesen Vorüberlegungen wäre demnach folgende Neufassung in das Gesetz einzufügen (s. dazu ausführlich LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 296 ff.):

Verluste bei beschränkter Haftung

(1) Der einem Kommanditisten oder anderem Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (beschränkt haftenden Personengesellschafter), zuzurechnende Anteil am Verlust der Gesellschaft darf nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des beschränkt haftenden Personengesellschafters entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

(2) Soweit der Verlust nach Abs. 1 nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem beschränkt haftenden Personengesellschafter in späteren Jahren aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft zuzurechnen sind.

(3) ¹Soweit ein negatives Kapitalkonto des beschränkt haftenden Personengesellschafters durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlagenminderung), ist dem beschränkt haftenden Personengesellschafter der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. ²Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Personengesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlagenminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleich- oder abziehbar gewesen ist. ³Die nach den Sätzen 1 und 2 zugerechneten Beträge mindern die Gewinne, die dem beschränkt haftenden Personengesellschafter im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft zuzurechnen sind. ⁴Sätze 1 bis 3 gelten für die Einlagenerhöhung sinngemäß.

(4) wie vorhanden

(5) entfällt

IV. Geltungsbereich des § 15a**1. Sachlicher Geltungsbereich**

40

§ 15a regelt die Ausgleich- und Abziehbarkeit von Verlustanteilen, die den Kommanditisten und den nach Abs. 5 gleichgestellten Gesellschaftern von PersGes. auf der Grundlage des § 15 Abs. 1 Nr. 2 zugerechnet werden. Voraussetzung ist, dass die KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht. Für Einkünfte aus LuF, selbständiger Arbeit, VuV und aus der Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter ist § 15a nach Maßgabe besonderer Bestimmungen „entsprechend“ (§ 13 Abs. 5, § 18 Abs. 5) oder „sinngemäß“ (§ 21 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) anzuwenden.

Gegenstand der Regelung ist der Verlustanteil des Kommanditisten und der diesem nach Abs. 5 gleichgestellten Gesellschafter,

- der sich nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 aus der StBil. der Gesellschaft
- unter Einbeziehung einer etwaigen Ergänzungsbilanz,
- aber ohne das Erg. aus dem SonderBV des Gesellschafters ergibt.

§ 15a regelt nicht die Ermittlung eines solchen Verlustanteils; vielmehr setzt diese Vorschrift sein Vorhandensein voraus. § 15a ist damit eine reine Verlustverrechnungsvorschrift.

Körperschaften als beschränkt haftende Gesellschafter: Da Körperschaften als Kommanditisten an einer KG beteiligt, aber auch Unternehmer iSd. Abs. 5 sein können, deren Haftung der eines Kommanditisten entspricht, ist § 15a im Rahmen des KStG zu beachten. Dies folgt aus §§ 7 und 8 KStG, die für die Ermittlung des zVE der Körperschaften auf die Vorschriften des EStG verweisen.

Abzug beim EK 02 nach KStG aF: Technische Konsequenzen ergaben sich vor dem Wechsel des KStSystems zum Halbeinkünfteverfahren aus der bilanziellen Auswirkung

der von § 15a erfassten Verluste einer Körperschaft. Der Ausgleichsbeschränkung des § 15a ist bei der Einkünfteermittlung Rechnung zu tragen. Da sich die Verluste gem. § 33 KStG aF „nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben“ haben, waren sie beim unbelasteten EK 02 des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG aF abzuziehen. Damit erfolgte keine Verrechnung mit belastetem Eigenkapital und die Verluste blieben ohne Auswirkung auf die KSt. Entsprechend musste die spätere Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 mit einer Zurechnung im EK 02 verbunden werden.

2. Persönlicher Geltungsbereich

41 a) Kommanditisten

Abs. 1–4 sind unmittelbar nur auf Kommanditisten anzuwenden. Die Vorschrift knüpft dabei an die handelsrechtl. Begriffsbestimmung an, ohne die Gesellschafterstellung auf ihren materiellen Gehalt zu überprüfen. Nach § 161 Abs. 1 HGB ist Kommanditist der Gesellschafter einer PersGes., dessen Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist. Vorrangig hat § 15a allerdings die beschränkte Verlustteilnahme des Kommanditisten nach § 167 Abs. 3 HGB im Blick. Aus der formalen Anknüpfung an die handelsrechtl. Stellung als Kommanditist folgt, dass § 15a auch auf Kommanditisten mit einer Nachschussverpflichtung im Innenverhältnis oder mit einer überschießenden Außenhaftung (vgl. Anm. 73) anwendbar ist. Aus der Anknüpfung an § 15 Abs. 1 Nr. 2 ergibt sich, dass § 15a auf den Treugeberkommanditisten und nicht auf den Treuhänderkommanditisten anwendbar ist. Ist eine PersGes. als Obergesellschaft Kommanditist einer Untergesellschaft, ist der gesellschaftsrechtl. auf die Obergesellschaft entfallende Anteil am Verlust der Untergesellschaft estrechtl. nur der Obergesellschaft selbst zuzurechnen und unterliegt dem Ausschluss des Verlustausgleichs nach § 15a (vgl. Anm. 74).

42 b) Andere Unternehmer

Durch Abs. 5 wird die Regelung des § 15a in dem Umfang, in dem sie nicht eine Handelsregistereintragung voraussetzt, „sinngemäß“ auf andere Unternehmer erstreckt, „soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist“. Die Aufzählung ist nicht abschließend („insbesondere“). Ein atypisch an einem Kommanditanteil Unterbeteiligter ist Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2, aber nicht Kommanditist iSd. § 15a Abs. 1. Es liegt ein besonderes Gesellschaftsverhältnis vor, das Abs. 5 Satz 1 allg. zuzuordnen ist.

43 Einstweilen frei.

3. Anwendung des § 15a bei Auslandsbeziehungen

a) Unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter

44 aa) Inländische Kommanditgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte oder mit einem im Ausland tätigen ständigen Vertreter

Anwendung bei Staaten ohne DBA: Besteht mit dem betreffenden ausländ. Staat kein DBA, unterliegen die dort erzielten Einkünfte in vollem Umfang der deutschen Besteuerung und damit auch § 15a. Dabei ergeben sich spezielle Probleme

– im Zusammenhang mit der Anrechnung ausländ. Steuer nach § 34c sowie

- hinsichtlich der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 2a.
- ▶ *Anrechnung ausländischer Steuern:* Nach § 34c Abs. 1 Satz 2 ist die auf die ausländ. Einkünfte entfallende deutsche ESt in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zVE – einschließlich der ausländ. Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b ergebende deutsche ESt im Verhältnis dieser ausländ. Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Dabei ist der Gesamtbetrag der Einkünfte unter Anwendung des § 15a zu ermitteln. Dieser wird dabei
 - erhöht durch Verluste eines Kommanditisten, die nach Abs. 1 nicht ausgleich- und abziehbar sind, ferner durch Gewinnzurechnungen nach Abs. 3;
 - gemindert, wenn eine Verlustverrechnung nach Abs. 2 stattfindet.

In diesem Gesamtbetrag der Einkünfte sind die ausländ. Einkünfte enthalten, die ebenfalls nach den Vorschriften des deutschen StRechts zu ermitteln sind. Auch insoweit ist ggf. § 15a anzuwenden. Ein nicht ausgleich- und abziehbarer Verlustanteil des Kommanditisten aus der ausländ. BS führt daher einerseits zur Erhöhung des Gesamtbetrags der Einkünfte und so zu einer Erhöhung der deutschen ESt; zugleich erhöht er aber auch den Betrag der ausländ. Einkünfte. Auf diese Weise werden beide Komponenten der nach § 34c Abs. 1 Satz 2 vorzunehmenden Verhältnisrechnung linear erhöht, wodurch sich die Relation zu Gunsten der ausländ. Einkünfte verschiebt und sich damit der auf die ausländ. Einkünfte entfallende Betrag der deutschen ESt erhöht. Damit erweitert sich die Höchstgrenze der auf die deutsche ESt anzurechnenden ausländ. Steuer. Der genau umgekehrte Effekt tritt im Fall einer Verlustverrechnung nach Abs. 2 in der ausländ. BS ein. Dies kann so weit gehen, dass positive ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Land auf null reduziert oder gar negativ werden und damit für eine Anrechnung der ausländ. Steuer nicht in Betracht kommen.

▶ *Verlustaufteilung:* § 15a geht dabei von einem einheitlichen Kapitalkonto des Kommanditisten in der Bilanz der KG unter Einschluss der auf die ausländ. BS entfallenden Bilanzposten aus. Er ist anwendbar, wenn das Kapitalkonto des Kommanditisten in der StBil. der KG unter Einschluss des auf die ausländ. BS entfallenden Ergebnisanteils negativ geworden ist oder sich ein negativer Saldo erhöht hat. Für Zwecke des § 34c ist keinesfalls eine Aufteilung des Kapitalkontos auf einen inländ. und ausländ. Betriebsteil vorzunehmen. Um die Auswirkung des § 15a auf das Anrechnungsvolumen des § 34c korrekt zu berechnen, ist lediglich zu ermitteln, wie sich der Gesamtverlust auf den inländ. Betriebsteil und auf die ausländ. BS verteilt:

- Ist der Verlust ausschließlich in dem inländ. Betriebsteil entstanden, wirkt sich dieser auf die Ermittlung der ausländ. Einkünfte nach § 34c Abs. 1 Satz 2 nicht aus.
- Ist der Verlust ausschließlich in der ausländ. BS entstanden, bezieht sich § 15a ausschließlich auf die ausländ. Einkünfte.
- Ist der Verlust sowohl im Inland als auch im Ausland entstanden, ist der Betrag des durch den Verlust erstmals entstandenen negativen Kapitalkontos oder seiner Erhöhung im Verhältnis der inländ. Und ausländ. Verlustanteile zueinander aufzuteilen.

▶ *Aufteilung bei Einlagenminderung:* Bei der Berücksichtigung von Einlagenminderungen als Gewinnerhöhung nach Abs. 3 ist ebenfalls von einem einheitlichen Kapitalkonto auszugehen. Auch hier ist festzustellen, ob die Gewinnerhöhung dem inländ. Betriebsteil oder der ausländ. BS zuzurechnen ist. Wegen der Einheitlichkeit des Kapitalkontos kann es dafür nicht darauf ankommen, aus welchem Bereich die Entnahme stammt. Vielmehr ist die Entnahme in dem Ver-

hältnis aufzuteilen, in dem das inländ. und das ausländ. BV wertmäßig zur Bildung des Kapitalkontos beitragen.

Hierbei kann die Überführung von WG zwischen Stammhaus und BS Einfluss darauf haben, in welchem Umfang das inländ. und ausländ. BV zur Bildung des Kapitalkontos beitragen, da bei Überführung von und in Nicht-DBA-Staaten keine Entstrickung stiller Reserven eintritt und daher eine Überführung zu Buchwerten ohne Aufdeckung stiller Reserven stattfindet (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6, Betriebsstättenerlass).

► § 2a als zusätzliche Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung: Mit Wirkung ab 1.1.1983 überlagert § 2a teilweise § 15a. Nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dürfen negative ausländ. Einkünfte aus einer in einem ausländ. Staat belegenen gewerblichen BS nicht mit inländ. Einkünften ausgeglichen oder von diesen nach § 10d abgezogen werden, es sei denn, die negativen Einkünfte sind durch eine in § 2a Abs. 2 näher beschriebene produktive Tätigkeit entstanden. Dieses Ausgleichs- und -abzugsverbot greift ohne Rücksicht auf die Haftung und Verlusttragungspflicht des Mitunternehmers oder die Höhe seines Kapitalkontos; es besteht insbes. auch dann, wenn ein Ausgleich und Abzug nach § 15a Abs. 1 zulässig wäre. Ferner enthält § 2a in Abs. 1 Satz 2 eine Regelung über die Verrechnung der nicht ausgleich- und abziehbaren Verluste mit künftigen positiven Einkünften, die teilweise weiter ist als die entsprechende Bestimmung des § 15a Abs. 2, da sie sich auf alle positiven ausländ. Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat erstreckt und nicht auf die Gewinne der Stpfl. aus der Beteiligung beschränkt ist.

Im gemeinsamen Anwendungsbereich des § 2a und des § 15a gilt die im Einzelfall engere Regelung. Die Vorschriften sind daher parallel nebeneinander anzuwenden. Führen die Verluste aus der ausländ. BS noch nicht zu einem negativen Kapitalkonto iSd. Abs. 1, sind sie dennoch nach § 2a nicht ausgleich- und abziehbar, wenn es sich nicht um eine produktive BS iSd. § 2a Abs. 2 handelt. Umgekehrt sind früher nicht ausgleich- und abziehbare Verluste mit positiven ausländ. Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat nicht verrechenbar, wenn es sich dabei nicht um Einkünfte des identischen Beteiligten aus der identischen Beteiligung iSd. § 15a Abs. 2 handelt.

Anwendung bei Staaten mit DBA: Besteht mit dem betreffenden ausländ. Staat ein DBA, sind die gewerblichen Einkünfte aus einer ausländ. BS, zu der im Allgemeinen auch die Tätigkeit eines im Ausland ansässigen ständigen Vertreters gerechnet wird (vgl. Art. 5 Abs. 5 des OECD-MA 2008, dazu GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rn. 109 ff.), von der inländ. Besteuerung freigestellt (vgl. Art. 7 des OECD-MA 2008, dazu HEMMELRATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 7 OECD-MA Rn. 15 ff.), es sei denn sie stehen im entsprechenden DBA unter Aktivitätsvorbehalt (dazu VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 23 OECD-MA Rn. 74 ff.) und sind nicht aktiv in diesem Sinne. Bei nicht erfülltem Aktivitätsvorbehalt kommt es zur Anwendung der Anrechnungsmethode und es gelten die Ausführungen zur Rechtslage ohne DBA. Ansonsten gilt die Freistellung auch für den Gewinnanteil des Gesellschafters einer inländ. PersGes., soweit der Gewinn auf die ausländ. BS entfällt. In einem solchen Fall können negative Einkünfte aus einer solchen BS im Inland nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

Etwas anderes galt bis einschließlich 1998 nach § 2a Abs. 3 und 4, nach denen Stpfl. auf Antrag nach DBA stbefreite Verluste aus einer in einem DBA-Staat gelegenen produktiven gewerblichen BS bei der inländ. Besteuerung abziehen konnten. Im Gegenzug waren jedoch auch die stbefreiten Einkünfte aus gewerblicher BS so lange vollumfäng-

lich stpfl., bis die geltend gemachten Verluste der Vorjahre ausgeglichen waren. Mit dem StEntlG v. 24.3.1999 wurden Abs. 3 und 4 ersatzlos gestrichen. Für die Nachversteuerung gilt eine Übergangsfrist bis 2008.

Probleme bei der Anwendung des § 15a ergeben sich

- im Zusammenhang mit dem ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 und
- hinsichtlich der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 2a.
 - ▶ *Auswirkung des § 15a auf den Progressionsvorbehalt:* Einkünfte, die von der inländ. Besteuerung durch DBA freigestellt sind, beeinflussen – soweit sie nicht aus einem Drittstaat stammen unter den engen Voraussetzungen des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 – mittels des ProgrVorb. des § 32b Abs. 1 Nr. 3 die Höhe des im Inland anzuwendenden StSatzes. Dabei führen ausländ. negative Einkünfte zu einer entsprechenden Minderung des auf die inländ. Einkünfte anzuwendenden StSatzes. Insoweit führt § 15a zu Einschränkungen:
 - Negative ausländ. Einkünfte, die nach Abs. 1 nicht ausgleichsfähig und abziehbar sind, können auch nicht zu einer Minderung des StSatzes nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 herangezogen werden.
 - Zugleich mindern Verlustverrechnungen nach Abs. 2 die in die Berechnung des EStSatzes einzubeziehenden positiven ausländ. Einkünfte.

Die Berechnung der ausländ. negativen Einkünfte richtet sich nach den zu § 34c entwickelten Regeln. Das gilt auch für die Kapitalkonten- und Verlustaufteilung.

Auch hier kommt es lediglich zu einer Aufteilung der Verlustanteile und nicht des Kapitalkontos, da § 15a als Verlustausgleichsmaßstab vom Kapitalkonto des Kommanditisten in der StBil. der KG ausgeht. Erst wenn dieses negativ wird, stellt sich die Frage, ob dies auf aus- oder inländ. Verlustanteilen beruht. Damit besteht die Möglichkeit des Imports ausländ. freigestellter Verluste in das Inland. Dem ist jedoch richtigerweise auf Ebene der Feststellung bloß verrechenbarer Verluste nach Abs. 4 zu begegnen. Soweit dabei bloß Verluste verrechenbar sind, die ausländ. und damit freigestellt sind, sind diese in der Zukunft auch nur mit ausländ. Gewinnanteilen zu verrechnen.

Beispiel: Das Kapitalkonto des Kommanditisten A sei zu Beginn des Jahres 01 aufgrund früherer Verluste 0. Eine überschießende Außenhaftung besteht nicht. Danach tritt folgende Gewinn- und Verlustsituation ein:

	Jahr 01	Jahr 02
inländ. Stammhaus	0	70 000
ausländ. BS	./ 50 000	0

Im Jahr 01 wird das Kapitalkonto des A negativ. Die ausländ. Verluste iHv. 50 000 sind als bloß verrechenbare iSd. Abs. 2 nach Abs. 4 festzustellen. Im Jahr 02 droht eine Verrechnung dieser ausländ. Verluste mit dem inländ. Gewinn, sofern in der Verlustfeststellung nach Abs. 4 nicht vermerkt ist, dass es sich bei den verrechenbaren Verlusten um ausländ., freigestellte BS-Verluste handelt, die lediglich mit zukünftigen ausländ. BS-Gewinnen verrechenbar sind. Das Problem kann – sofern es sich um eine aktive gewerblich tätige BS im Ausland handelt – nicht auf Ebene des § 2a gelöst werden.

- ▶ *§ 2a als zusätzliche Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung:* § 2a gilt auch im Rahmen der Anwendung des ProgrVorb. und unabhängig von § 15a. Die Vorschriften sind daher bei der Ermittlung der Höhe des negativen ProgrVorb. nebeneinander anzuwenden. Es gelten die zu § 34c entwickelten Grundsätze (s. Anm. 44).

bb) Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft iSd. Abs. 5 Nr. 3 45

In Betracht kommende Gesellschaftsformen: Die Regelung des § 15a wird durch Abs. 5 Nr. 3 in ihren wesentlichen Teilen „sinngemäß“ auf solche Pers-

Ges. erstreckt, die ihren Sitz nicht im Inland haben, deren Gesellschafter aber ganz oder teilweise der deutschen StPflcht unterliegen. Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter nach den Grundsätzen des deutschen StRechts als Mitunternehmer anzusehen ist. Dafür sind die zivilrechtl. Strukturen der ausländ. PersGes. an den Elementen des deutschen Mitunternehmerbegriffs zu messen. Ist der Gesellschafter der ausländ. Gesellschaft danach als Mitunternehmer anzusehen, ist § 15a mit den in Abs. 5 genannten Teilen anzuwenden,

- wenn die Haftung des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb der Gesellschaft der eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters entspricht oder
- wenn und soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

In die 1. Fallgruppe gehören beschränkt haftende Gesellschafter solcher Gesellschaften, die gleich der KG oder der stillen Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen oder generell einen Ausschluss der persönlichen Haftung des betreffenden Gesellschafters vorsehen. Die 2. Fallgruppe stellt nicht auf die gesellschaftsrechtl. Haftungsregeln des ausländ. Rechts ab, sondern darauf, ob aus anderen Gründen ein Haftungsrisiko nicht besteht.

Ohne DBA: Besteht mit dem Staat, in dem die ausländ. PersGes. ihren Sitz hat, kein DBA, so unterliegen die im Ausland erzielten Beteiligungseinkünfte der unbeschränkt stpfl. Gesellschafter in vollem Umfang der deutschen Besteuerung, also auch der Regelung des § 15a. Dabei ergeben sich spezielle Probleme

- im Zusammenhang mit der Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c sowie
- hinsichtlich der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 2a.

► *Auswirkung auf die Anrechnung ausländischer Steuern:* Nach § 34c Abs. 1 Satz 2 ist festzustellen, mit welchem Betrag die ausländ. Einkünfte in dem Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind. Dabei ist sowohl für die Ermittlung der ausländ. Einkünfte als auch für die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte § 15a anzuwenden. Ausgenommen sind aber nach dem Einleitungssatz des Abs. 5 diejenigen Bestimmungen des § 15a, die eine Handelsregistereintragung voraussetzen. Daher kann nicht durch eine Erhöhung der Haftsumme nach ausländ. Recht eine Erhöhung des Verlustausgleichs- und -abzugspotentials erreicht werden. Einziger Ausgleichs- und Abzugsmaßstab ist daher in diesem Falle das Kapitalkonto iSd. § 15a. Zu den Auswirkungen der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung nach § 15a auf die Steueranrechnung nach § 34c vgl. im Übrigen Anm. 43, wobei im Falle einer ausländ. PersGes. mit BS in ihrem Sitzstaat Probleme der Aufteilung des Kapitalkontos und des Verlustanteils auf die Bereiche verschiedener Staaten nicht auftreten.

► *§ 2a als zusätzliche Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung:* Überlagert wird § 15a teilweise durch § 2a; vgl. dazu Anm. 44.

Mit DBA: Besteht mit dem betreffenden ausländ. Staat ein DBA, so sind die gewerblichen Einkünfte aus einer Beteiligung an einer ausländ. PersGes. mit BS im Ausland von der inländ. Besteuerung freigestellt (vgl. Art. 7 OECD-MA 2003), es sei denn, es besteht in dem entsprechenden DBA ein Aktivitätsvorbehalt und die PersGes. ist nicht aktiv im Sinne des Vorbehalts. Dann gelten die voranstehenden Ausführungen. Ansonsten können nach einem DBA freigestellte negative Einkünfte aus einer solchen Beteiligung im Inland nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Insofern gelten die Ausführungen zu den Auswirkungen des § 15a auf die Besteuerung inländ. KG mit ausländ. BS entsprechend (vgl.

Anm. 44), wobei im Falle einer ausländ. PersGes. mit BS in ihrem Sitzstaat Probleme der Aufteilung des Kapitalkontos bzw. des Verlustanteils auf die Bereiche verschiedener Staaten auch hier nicht auftreten.

b) Beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter

46

Inländische Kommanditgesellschaft: Auf einen beschränkt stpfl. Gesellschafter einer inländ. PersGes. mit gewerblichen Einkünften ist § 15a uneingeschränkt anwendbar.

Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft iSd. § 15a Abs. 5 Nr. 3 mit Betriebsstätte im Inland: Zu den in Betracht kommenden Gesellschaftsformen s. Anm. 45. Unabhängig davon, ob mit dem betreffenden Sitzstaat der PersGes. ein DBA besteht, ist der betreffende Gesellschafter nur mit den anteilig auf ihn entfallenden gewerblichen Einkünften aus der inländ. BS nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a stpfl., wobei im DBA-Fall der BS-Begriff des § 12 AO durch die BS-Definition des jeweiligen DBA verdrängt wird. Nach der Systematik des § 15a ist auch in diesen Konstellationen auf das Kapitalkonto in der StBil. der PersGes. als Gesamtheit und nicht lediglich auf den inländ. Betriebsteil abzustellen, da dieses Kapitalkonto den Verlustausgleichsmaßstab darstellt. Dies führt zum Erfordernis einer Gewinnermittlung nach deutschem StRecht für die ausländ. Betriebsteile und einer anschließenden Aufteilung der Verlustanteile in in- und ausländ. (entsprechend den Ausführungen zu § 34c Anm. 44).

Dies mag im Rahmen der beschränkten StPfl. unsinnig erscheinen, ist aber für die Anwendung des § 15a systematisch zwingend. Dem steht auch nicht die Entsch. des BFH v. 17.12.1998 (BFH v. 17.12.1998 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260) entgegen, die am Beispiel der LuF als Betrieb des beschränkt Stpfl. lediglich das angesehen hat, was der deutschen ESt unterliegt, also beim beschränkt Stpfl. der inländ. Betrieb. Diese Rspr. ist mit der Entsch. des BFH v. 7.11.2001 (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861) bereits aufgeweicht, in der für die Frage der Gewinnermittlungsabsicht auf die weltweit erzielten Einkünfte abgestellt wurde. Darüber hinaus steht eine Beschränkung des Begriffs des Gewerbebetriebs im Rahmen der beschränkten StPfl. auf den inländ. Betrieb mit § 49 Abs. 2 nicht im Einklang, der bei einer konsequenten Anwendung dieser Auffassung schlicht überflüssig wäre. Eine im Inland lediglich vermietete Immobilie, die in einem ausländ. BV gehalten wird, stellt bei konsequent rein inländ. Betrachtungsweise keine gewerbliche Betätigung und damit auch kein Gewerbebetrieb dar, so dass es § 49 Abs. 2 für eine Einordnung unter § 49 Abs. 1 Nr. 6 zur Begr. der beschränkten StPfl. nicht bedürfte. Schließlich würde die Beschränkung des Verlustausgleichsvolumens beschränkt Stpfl. im Anwendungsbereich des § 15a auf das Kapitalkonto des inländ. Betriebsteils bei EU-Staatsbürgern noch die Frage der Vereinbarkeit mit EU-Recht aufwerfen.

V. Verhältnis des § 15a zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften

47

§ 15a regelt die Ausgleich- und Abziehbarkeit eines dem Kommanditisten zuzurechnenden Verlustanteils. Die Vorschrift setzt daher voraus, dass ein solcher Verlustanteil entstanden ist. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, richtet sich nach den dafür geltenden Bestimmungen; § 15a ist keine Gewinnermittlungsvorschrift (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 50; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. A 56 [7/2009]).

Rückstellung für drohende Inanspruchnahme des Kommanditisten durch Gesellschaftsgläubiger in der Sonderbilanz: § 15a berührt nicht die von der

Verlustzurechnung zu unterscheidende Frage, wie die drohende Inanspruchnahme eines Gesellschafters aus der Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern nach § 171 Abs. 1 HGB auszuweisen ist. Hat die Gefahr der Inanspruchnahme eine Intensität erreicht, die die Bildung einer Rückstellung rechtfertigt, so schließt § 15a eine solche Passivierung durch den Kommanditisten nicht aus. Das gilt gleichermaßen für die drohende Inanspruchnahme aus den §§ 172 Abs. 2, 167 HGB und auch aus einer Bürgschaft.

Die Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger ist Bestandteil des negativen SonderBV des Kommanditisten, da sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Beteiligung steht. Die Rückstellung ist daher in einer Sonderbilanz des Kommanditisten auszuweisen. Sie führt in dieser ggf. zu einem Verlust, der nicht der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15a unterliegt. Gleichzeitig muss der Kommanditist aber auch den ihm nach § 110 HGB im Falle einer Inanspruchnahme zustehenden Ersatzanspruch gegen die Gesellschaft aktivieren, der aber eventuell mit 0 € zu bewerten sein kann. Unter Umständen kommt auch eine Aktivierung von Ausgleichsansprüchen gegen die übrigen Gesellschafter in Betracht.

Nach § 4 Abs. 4a sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Als Gewinnermittlungsvorschrift geht § 4 Abs. 4a dem § 15a vor. Es ist der Verlustanteil nach Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften unter Einbeziehung des § 4 Abs. 4a, der in § 15a ausgleich- und abziehbar oder lediglich verrechenbar ist.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2a: § 5 Abs. 2a enthält ein Passivierungsverbot für sog. haftungslose Verbindlichkeiten und erübrigt § 15a Abs. 5 Nr. 4.

Verhältnis zur Tonnage-Besteuerung (§ 5a): § 5a Abs. 5 Satz 4 sieht im Rahmen der sog. Tonnage-Besteuerung eine Anwendung von § 15a vor. Für die Anwendung von § 15a soll nach § 5a Abs. 5 Satz 4 der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde gelegt werden. Die Regelung knüpft daran an, dass die Gewinnermittlung nach § 5a zwar als *lex specialis* die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ausschließt, den Stpfl. jedoch nicht von der Bilanzierung und der Fortführung der StBil. entbindet (vgl. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rn. 8 [5/2016]). Es ist daher auf Grundlage der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 festzustellen, ob das Kapitalkonto des Kommanditisten negativ geworden ist oder nicht (sog. Schattengewinnermittlung). Das dabei gefundene Erg. ist dann maßgebend für die Behandlung eines Verlustes, der sich unter Berücksichtigung von § 5a ergibt. Ist in den Vorjahren ein nach § 15a Abs. 1 nicht ausgleichsfähiger Verlust angefallen, ist für dessen Verrechnung nach § 5a Abs. 5 Satz 4 der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn maßgeblich. Daher ist der verrechenbare Verlust aus den Jahren vor der Berechnung des Gewinns nach Tonnage nicht uneingeschränkt mit einem nach § 5a ermittelten Gewinn zu verrechnen, sondern gilt in Höhe des § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelten Gewinns als verbraucht (BFH v. 20.11.2006 – VIII R 33/05, BStBl. II 2007, 261; Schl.-Holst. FG v. 25.2.2009 – 5 K 242/05, EFG 2009, 919, aufgehoben durch BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673, aufgrund einer nicht erfolgten Beiladung, der dabei jedoch einer Verrechnung von verrechenbaren Verlusten nach § 15a aus der Schattengewinnermittlung mit dem Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 eine Absage erteilt). Im Erg. führt dies dazu, dass parallel zu der Gewinnermittlung nach § 5a eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 durchgeführt wird, in deren Rahmen § 15a komplett Anwendung findet.

2. Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften**a) Verlustzurechnung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2**

54

Den gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 in zwei Stufen zu ermittelnden Gesamtgewinn (BFH v. 14.11.1985 – IV R 63/83, BStBl. II 1986, 58; BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 401) eines Mitunternehmers spaltet § 15a auf. Mit dem einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteil am Verlust der KG iSd. § 15a ist lediglich der in § 15 Abs. 1 Nr. 2 an erster Stelle genannte „Gewinnanteil“ inklusive etwaiger Ergänzungsbilanzen gemeint. Das Erg. aus dem Sonderergebnisbereich des Gesellschafters bleibt dabei außer Betracht (vgl. Anm. 75). Gleiches gilt für das Kapitalkonto als der zweiten das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten bestimmenden Bezugsgröße des § 15a. Dieses bestimmt sich allein aus der StBil. der Gesellschaft unter Einbeziehung etwaiger Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters und ohne Berücksichtigung der Sonderbilanz (vgl. Anm. 82). Damit wird die Unterscheidung relevant, ob Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auf gesellschaftsrechtl. oder schuldrechtl. Grundlage erfolgen und durch Gewinnvorab oder besonderes gewinnunabhängiges Entgelt vergütet werden; eine Unterscheidung, von der § 15 Abs. 1 Nr. 2 das Besteuerungsergebnis gerade unabhängig machen will (vgl. GROH, DB 1991, 879 [882]). § 15a muss jedoch insoweit als *lex specialis* zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 angesehen werden.

Das dagegen von THEISEN (DStR 1998, 1896) vorgebrachte Argument, dass § 15 Abs. 1 Nr. 2 lediglich in der Ermittlung, nicht aber in der Qualifikation eine Differenzierung zwischen den (schuldrechtl. bzw. gesellschaftsrechtl.) Grundlagen der Zurechnungen trifft, verhindert nicht eine differenzierende Behandlung im Rahmen des § 15a. Dieser regelt die stl. Anerkennung von Verlusten, für die der Kommanditist nur beschränkt haftet, – das sind eben nur diejenigen aus dem Gesamthandsvermögen – womit ein eigenes Differenzierungskriterium in das Gesetz eingeführt wird.

Hinsichtlich der Zurechnungsentscheidung verhält sich § 15a je nach vertretener Auffassung zum negativen Kapitalkonto des Kommanditisten vor Einf. des § 15a (s. Anm. 4) konstitutiv oder rein klarstellend. Materiell-rechtl. ist § 15a Verlustausgleichsbeschränkungsvorschrift und damit Ausnahmenvorschrift zu § 15. Rechtstechnisch berührt § 15a die Anwendung des § 15 nicht, da er lediglich die der Einkünftermittlung nachgeschaltete Ebene des Ausgleichs mit anderen Einkünften betrifft (vgl. OFD München v. 7.5.2004, juris).

b) Verlustausgleich/-abzug

55

Verhältnis zu § 2 Abs. 1 und 2: § 2 Abs. 1 und 2 fassen die einzelnen Erwerbsquellen derselben Einkunftsart zusammen. Sie ordnen den Ausgleich von positiven und negativen Einkünften einer Einkunftsart an, den sog. horizontalen Verlustausgleich. § 15a Abs. 1 Satz 1 bestimmt demgegenüber, dass die Verluste aus einer Beteiligung iSd. § 15a nicht mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeglichen werden dürfen und geht damit § 2 Abs. 1 und 2 vor.

Verhältnis zu § 2 Abs. 3: § 2 Abs. 3 sieht den Ausgleich von positiven und negativen Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten vor (sog. Vertikaler Verlustausgleich). Verluste aus einer Beteiligung iSv. § 15a werden schon auf der Ebene des horizontalen Verlustausgleichs aus der Ermittlung der Einkünfte der einzelnen Einkunftsart ausgenommen.

Verhältnis zu § 2a: § 2a schließt bestimmte Auslandsverluste vom Ausgleich mit Inlandseinkünften aus. Diese Auslandsverluste können auch im Rahmen von Beteiligungen iSd. § 15a anfallen. Die beiden Normen schließen sich jedoch

nicht gegenseitig aus, sondern kommen kumulativ zur Anwendung. Die Rechtsfolge wird deshalb von der jeweils weitergehenden Anordnung einer der beiden Normen bestimmt, soweit sich die Tatbestände überschneiden (s. Anm. 43).

Verhältnis zu § 2b: § 2b regelt den Ausgleich von negativen Einkünften aus Steuersparmodellen. Der Ausgleich wird auf die Verrechnung mit positiven Einkünften aus derartigen Einkunftsquellen desselben oder anderer VZ beschränkt. § 15a kommt dagegen allg. in Fällen beschränkter Haftung zur Anwendung und beschränkt die Verrechnung der nichtausgleichsfähigen Beteiligungsverluste auf Gewinne aus derselben identischen Einkunftsquelle. Die Vorschriften kommen kumulativ zur Anwendung.

Verhältnis zu § 10d: § 15a Abs. 1 Satz 1 schließt die Möglichkeit, Verluste nach § 10d wie SA vom Gewinn abzuziehen, ausdrücklich aus. Dies hat letztlich nur klarstellende Funktion, da nach § 10d Abs. 1 Satz 1 ohnehin nur solche Verluste rück- oder vortragsfähig sind, die im Verlustentstehungsjahr ausgleichbar sind und nur mangels anderer positiver Einkünfte nicht ausgeglichen werden konnten. Die Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 wiederum unterliegt nicht der Beschränkung des § 10d Abs. 2 idF des Korb-II-Gesetzes.

Verhältnis zu § 15 Abs. 4: Sätze 1 bis 5 betreffen bestimmte Tätigkeitsbereiche, innerhalb derer ein horizontaler und interperiodischer Verlustausgleich, Letzterer orientiert an § 10d, möglich ist. § 15 Abs. 4 ist bei Einkünften aus gewerblicher Tierzucht/Termingeschäften immer anwendbar. Ein Zusammentreffen mit § 15a ist auf zweierlei Weise denkbar:

- Ist ein Stpfl. als Kommanditist an einer KG beteiligt, die Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht erzielt, ergänzen sich § 15 Abs. 4 und § 15a, da die Voraussetzungen beider Vorschriften vorliegen. Insoweit gilt die Regelung mit der jeweils weitergehenden Einschränkung (so VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. A 61 [7/2009]).
- Ist ein Stpfl. als Kommanditist an einer KG beteiligt, die sowohl Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht als auch andere gewerbliche Einkünfte erzielt, ist für die Behandlung der Verluste darauf abzustellen, welchen Geschäftsergebnissen sie entstammen:
 - Stammen die Verluste aus anderen gewerblichen Einkünften, gilt ausschließlich § 15a.
 - Stammen die Verluste aus gewerblicher Tierzucht, kommen § 15a und § 15 Abs. 4 zur Anwendung.
 - Liegen Verluste aus beiden Tätigkeitsbereichen vor, ist das Beteiligungsergebnis aufzuteilen, zum einen in die anteiligen Verluste aus gewerblicher Tierzucht, auf die § 15 Abs. 4 und § 15a anzuwenden ist, zum anderen in die anteiligen Verluste aus dem Tierfutterhandel, auf die nur § 15a anzuwenden ist. § 15 Abs. 4 Sätze 6–8, eingefügt durch Ges. v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14), flankieren die Abschaffung der Mehrmütterorganshaft, indem sie den horizontalen wie vertikalen Verlustausgleich und -abzug bei stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder atypisch stillen Beteiligungen von KapGes. an KapGes. ausschließen und lediglich eine Verrechnung mit Gewinnen aus derselben Beteiligung nach Maßgabe des § 10d zulassen. Ist danach die Verrechnung eines die Einlage des Beteiligten übersteigenden Verlustanteils mit Gewinnen aus derselben Beteiligung möglich, schließt Abs. 2 einen Rücktrag aus (vgl. FÖRSTER, DB 2003, 899; RONGE, FR 2004, 78).

Verhältnis zu § 15b: Dieser ist gegenüber § 15a vorrangig. Dies ergibt sich aus § 15b Abs. 1 Satz 3 und ist eine schlüssige Folge daraus, dass § 15b die umfassendere Ausgleichsbeschränkung vorsieht. Während § 15a lediglich den Verlust des Gesellschafters aus der StBil. der Gesellschaft nebst etwaigen Ergänzungsbilanzen erfasst, bezieht § 15b die gesamte Einkunftsquelle einschließlich etwaiger Sonderbilanzen in sein Ausleichsverbot ein.

Verhältnis zu § 22 Nr. 2 iVm. § 23: Ein Zusammentreffen mit § 15a ist aufgrund der Subsidiarität nach § 23 Abs. 2 von vornherein nur im Bereich der Überschusseinkünfte denkbar und dort wiederum allein nach § 21 Abs. 1 Satz 2 bei den Einkünften aus VuV. Dabei ist zu unterscheiden:

- Führen die Verluste nicht zu einem negativen Kapitalkonto iSd. § 15a bzw. steht den Verlusten eine ausreichende Außenhaftung gegenüber, so gilt für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften ausschließlich § 23.
- Greift dagegen gleichzeitig die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a, so sind die entsprechenden Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nur noch nach Maßgabe des Abs. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 mit zukünftigen Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften der vermögensverwaltenden PersGes. verrechenbar.

Sofern ein Verlust aus privatem Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 Abs. 1 Satz 4 aus der Veräußerung der Beteiligung an der vermögensverwaltenden PersGes. selbst entsteht, ist dies kein Anwendungsfall des § 15a, da dieser sich nur auf den laufenden Verlustanteil bezieht und nicht auf Verluste aus der Veräußerung der Beteiligung selbst.

Verhältnis zu § 22 Nr. 3: Hinsichtlich des Verhältnisses von § 15a zur Verlustausgleichsbeschränkung des § 22 Nr. 3 gilt aufgrund der rechtstechnisch gleichen Ausgestaltung dieser Verlustausgleichsbeschränkung das zu § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Gesagte entsprechend.

Einstweilen frei.

56–62

c) Erbfall/Schenkung gem. § 6 Abs. 3

63

Geht eine Beteiligung iSd. § 15a unentgeltlich auf einen neuen oder bisherigen Gesellschafter über, tritt dieser voll in die Rechtsstellung des bisherigen Beteiligten (Erblasser/Schenker) ein. Soweit das negative Kapitalkonto aus lediglich verrechenbaren Verlusten iSd. § 15a besteht, übernimmt der Erwerber – vorausgesetzt, er wird oder ist bereits Mitunternehmer – das Recht zur Verlustverrechnung nach Abs. 2 bzw. Abs. 3 Satz 4 (R 15a EStR; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 234; STRNAD, BB 2000, 595; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 354 [7/2009]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 114 [11/2016]; HEINRICH in VON GROLL, Verluste im Steuerrecht, 2005, 121 [130]), da ihn die Verpflichtung trifft, spätere Gewinne zur Deckung stehen zu lassen. Die zur Vererblichkeit von Verlusten nach § 10d ergangene jüngere Rspr. ändert hieran nichts (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 114 [11/2016]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 234; DÖTSCH, DStR 2008, 641 [646]).

d) Veräußerung des Betriebs gem. §§ 16, 34

64

Im Falle der Veräußerung einer Kommanditbeteiligung bei bestehendem negativem Kapitalkonto erhöht dieses den Veräußerungsgewinn iSd. § 16, wobei sich diese Rechtsfolgen danach unterscheiden, ob der negative Saldo auf Verlust-

anteilen beruht, die nach § 15a Abs. 1 ausgleich- und abziehbar waren oder lediglich nach Abs. 2 verrechenbar (s. zum Ganzen Anm. 138). Bestand das negative Kapitalkonto aufgrund bloß verrechenbarer Verluste, kommt es zu einer Verrechnung der Verluste mit dem grds. nach § 34 tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn. Gegen diese Verrechnung spricht nicht, dass tarifbegünstigte Einkünfte zum Verlustausgleich erst herangezogen werden, wenn alle voll stpfl. Einkünfte bereits mit Verlusten ausgeglichen sind. Dies setzt aber voraus, dass der Verlust nach den allgemeinen Grundsätzen des § 2 Abs. 1 und 2 ausgleichbar ist. Unterliegt der laufende Verlust hingegen aufgrund einer besonderen Regelung einer Ausgleichsbeschränkung, so hat dies Vorrang. Er wird dann vorrangig zum Ausgleich mit den positiven Einkünften herangezogen, mit denen der Ausgleich noch möglich ist (vgl. BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467). Dies ist im Fall des § 15a Abs. 2 der tarifbegünstigte Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung.

65 **e) Progressionsvorbehalt gem. § 32b**

Soweit über eine Beteiligung an einer PersGes., auf die § 15a anzuwenden ist, Einkünfte im Rahmen einer ausländ. BS erzielt werden, die nach einem anzuwendenden DBA im Inland von der Bemessungsgrundlage freizustellen sind, hat § 15a Einfluss auf den (ggf. nach § 32b Abs. 1 Satz 2 eingeschränkten) ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Bei der Tarifiermittlung nach § 32b finden die unter ProgrVorb. von der deutschen Ertragsbesteuerung freigestellten Auslandseinkünfte in der Höhe und in der zeitlichen Verteilung Beachtung, die sich ua. Durch die Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a ergibt (s. dazu Anm. 44).

66 **f) Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c**

§ 34c sieht bei unbeschränkt Stpfl. die Anrechnung von ausländ. ESt oder KSt in den Fällen vor, in denen ausländ. Einkünfte in Nicht-DBA-Staaten erzielt werden oder wenn das auf die ausländ. Einkünfte anzuwendende DBA das Anrechnungsverfahren anordnet. Unterliegen die im Ausland erzielten Einkünfte gleichzeitig der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a, beeinflusst dieser die Höhe der maximal anrechenbaren ausländ. Steuern, da in diesen Fällen immer eine Bemessungsgrundlagenermittlung nach deutschem Ertragsteuerrecht durchzuführen ist (s. zum Ganzen Anm. 44).

67–68 Einstweilen frei.

69 **3. Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht**

Da § 15a keine Gewinnermittlungsvorschrift ist, sondern lediglich die Einbeziehung des Erg. der Gesellschaft in die Ertragsteuerberechnung der Gesellschafter regelt, ist ein Verlust, der für die Gesellschafter nach § 15a nicht ausgleich- und abziehbar ist, für den Gewerbebetrieb nach § 10a GewStG unbeschränkt abziehbar. Da § 8 Nr. 8 GewStG für den Fall, dass der Gewerbebetrieb selbst beschränkt haftender Gesellschafter einer PersGes. ist, den auf ihn entfallenden Verlustanteil aus dem Gewerbeertrag eliminiert, ist § 15a auch in diesem Fall für die GewSt ohne Einfluss.

4. Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht

70

§ 15a hat für die Regelungen des UmwStG unmittelbar keine Bedeutung. Der BFH zieht die zu § 15a geltenden Grundsätze zur Abgrenzung eines Kapital- von einem Darlehenskonto auch im Rahmen des § 24 UmwStG heran (BFH v. 12.10.2005 – IX R 35/04, BFH/NV 2006, 521; BFH v. 7.9.2011 – IX B 113/10, BFH/NV 2011, 2102; vgl. Anm. 86 ff.). Auch kann sich bei Umwandlungen in verschiedener Hinsicht die Frage einer Anwendung von § 15a ergeben. Dies einmal hinsichtlich eines bei einer übernehmenden PersGes. entstehenden Übernahmeverlustes, zum anderen hinsichtlich der von den Gesellschaftern einer übertragenen PersGes. nicht verbrauchten verrechenbaren Verluste. § 15a be- rührt danach

- die Umwandlung einer KapGes. in bzw. die Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. nach § 4 UmwStG (dazu Anm. 143),
- die Einbringung einer PersGes. in bzw. die Verschmelzung einer PersGes. auf eine KapGes. nach §§ 20 ff. UmwStG (dazu Anm. 143),
- die Einbringung einer PersGes. in bzw. deren Verschmelzung auf eine PersGes. nach § 24 UmwStG (dazu Anm. 142) und
- die Umwandlung einer PersGes. in eine KapGes. nach § 25 UmwStG (dazu Anm. 143).

Alle übrigen denkbaren Umstrukturierungen einer PersGes. (Umwandlung in oHG/GbR/Einzelunternehmen, Aufspaltung, Abspaltung und Realteilung) werfen ebenfalls Fragen nach der Fortführung der Verlustverrechnung nach Abs. 2 auf, fallen jedoch nicht unter das UmwStG (s. Anm. 142 f.).

5. Verhältnis zum Gesellschaftsrecht

71

Auslegung von Tatbestandsmerkmalen: § 15a enthält zahlreiche Tatbestandsmerkmale, die dem Zivilrecht, insbes. dem Gesellschaftsrecht, entstammen. Mit Ausnahme des Begriffs des Kapitalkontos (s. dazu Anm. 82 ff.) sind diese Tatbestandsmerkmale im Rahmen des § 15a mit dem Inhalt anzuwenden, der sich aus ihrem zivilrechtl. Zusammenhang ergibt. Hervorzuheben sind aus:

- Abs. 1:
 - Kommanditist, vgl. Anm. 73;
 - Kommanditgesellschaft, vgl. Anm. 74;
 - Haftung aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB, vgl. Anm. 105 ff.;
 - die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten, vgl. Anm. 119 f.;
 - die geleistete Einlage des Kommanditisten, vgl. Anm. 87;
 - Eintragung des Kommanditisten im Handelsregister, vgl. Anm. 118.
- Abs. 3:
 - Entstehung einer Haftung aufgrund von Entnahmen, vgl. Anm. 151;
 - Minderung des Haftungsbetrags, vgl. Anm. 160;
 - aufgrund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, vgl. Anm. 164.
- Abs. 5:
 - Stiller Gesellschafter einer stillen Gesellschaft iSd. § 230 HGB;
 - Gesellschafter einer Gesellschaft iSd. BGB;

- Gesellschafter einer ausländ. PersGes.

Trotz dieser engen Beziehungen zum Gesellschaftsrecht hat § 15a keine zivilrechtl. Auswirkungen. Allerdings kann die Vorschrift die Wahl der Gesellschaftsform beeinflussen und auch Anlass sein, im Gesellschaftsvertrag besondere Vereinbarungen über die Ergebnisverteilung zu treffen (s. dazu Anm. 21).

Bedeutung der Eintragung im Handelsregister: Die Eintragung des Kommanditisten im Handelsregister ist in zweierlei Hinsicht für die Anwendung des § 15a von Bedeutung.

► *Erwerb der Kommanditistenstellung:*

- *Betreibt die KG ein Handelsgewerbe iSd. § 2 HGB*, so hängt der Erwerb der Rechtsstellung als Kommanditist von der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister ab;
- *Betreibt die KG ein Handelsgewerbe iSd. § 1 HGB*, so ist die Eintragung in das Handelsregister nur dann maßgebend für den Erwerb der Kommanditistenstellung, wenn die Gesellschaft nicht schon vor der Eintragung ihren Geschäftsbetrieb begonnen hat;
- *Im Fall des Beitritts zu einer bestehenden oHG oder KG* kommt es auf die Eintragung des beitretenden Gesellschafters nur für den unrealistischen Fall an, dass die Gesellschaft in der Zeit zwischen dem Beitritt und der Eintragung des neuen Gesellschafters ihren Geschäftsbetrieb nicht oder nur ohne Zustimmung des Beitretenden fortsetzt.

Soweit hiernach der Gesellschafter seine Stellung als Kommanditist erst mit der Eintragung ins Handelsregister erlangt, kann aber in der Zeit davor die Regelung des § 15a nach Maßgabe des Abs. 5 anwendbar sein.

Wird die Kommanditbeteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO einem Treugeber-Kommanditisten zugerechnet (s. dazu Anm. 74), ist die Eintragung des Treuhänder-Kommanditisten im Handelsregister in Verbindung mit dem Abschluss des Treuhand-Vertrags maßgebend.

► *Erweiterung des Verlustausgleichspotentials:* Von größerer Bedeutung ist die Eintragung in das Handelsregister für die Erweiterung des Verlustausgleichspotentials über den Betrag des Kapitalkontos hinaus nach Abs. 1 Satz 2. Diese Erweiterung kommt gem. Abs. 1 Satz 3 nur in Betracht, wenn der Kommanditist im Handelsregister eingetragen ist.

VI. Verfahrensfragen zu § 15a

§ 15a erfordert eine Reihe von Feststellungen, die die FinVerw. im Rahmen der Rechtsanwendung von Amts wegen zu treffen hat. Dies betrifft die Höhe:

- des nach Abs. 1 ausgleich- oder abziehbaren Verlustanteils,
- des nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 ausgleich- oder abziehbaren Verlustanteils,
- des danach verbleibenden nach Abs. 2 verrechenbaren Verlustanteils,
- der Gewinnzurechnung nach Abs. 3 Sätze 1 und 2,
- der Gewinnzurechnung nach Abs. 3 Satz 3,
- des sich aus den Hinzurechnungen nach Abs. 3 Satz 4 ergebenden zusätzlichen verrechenbaren Verlustes,
- der Gewinnminderung nach Abs. 2.

Von diesen Feststellungen hat das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschafter der KG nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO zuständige FA (§ 18 Abs. 1 Nr. 4 AO) nach Abs. 4 Satz 3 lediglich die sich aus der Anwendung der Abs. 1 bis 3 ergebenden verrechenbaren Verluste gesondert gegenüber dem einzelnen Kommanditisten festzustellen und jährlich fortzuschreiben. Die Feststellung des verrechenbaren Verlustes kann nach Abs. 4 Satz 5 mit der gesonderten einheitlichen Feststellung der estpfl. Und kstpfl. Einkünfte verbunden werden. Die gesonderte Feststellung nach Abs. 4 und die gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschafter nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO stehen wechselseitig zueinander im Verhältnis von Grundlagen- zu Folgenbescheid iSd. §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 190; BFH v. 23.2.1999 – VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592). Der nach BFH v. 14.10.2003 (VIII R 32/01, BFH/NV 2004, 279) – für zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistete und im Wj. der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbrauchte Einlagen – zu bildende Korrekturposten war bis zur Einf. des Abs. 1a insoweit indirekt Bestandteil der Feststellung des nach Abs. 2 verrechenbaren Verlustanteils, als dieser Korrekturposten in seiner Höhe gegen den Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 zu ausgleichsfähigen Verlusten führte und damit auch die Höhe der verrechenbaren Verluste beeinflusste.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs

I. Grundfall: Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung nach Abs. 1 Satz 1

Schrifttum: Hier nur ausgewähltes Schrifttum der Jahre vor 2000. Ein kompletter Schrifttumsnachweis der vorherigen Jahre findet sich in der Voraufgabe der Kommentierung im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

THIEL, Der Verlust des Kommanditisten, handelsrechtlich, buchhalterisch und steuerrechtlich gesehen, DB 1964, 1166; SCHWEIGERT/EGGESIECKER, Zum Problem der Verlustzuweisung an Kommanditisten bei negativen Kapitalkonten im Konkurs der Gesellschaft, FR 1977, 348; SCHULZE-OSTERLOH, Die zivilrechtliche Zulässigkeit eines negativen Kapitalanteils des Kommanditisten, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, 1978, 59; SCHULZE-OSTERLOH, Gesellschaftsrechtliche und handelsbilanzrechtliche Bedeutung des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, 1978, 81; GERBIG, Der Regierungsentwurf zur Einschränkung des negativen Kapitalkontos, DStR 1979, 654; UELNER, Das Eigen- und Fremdkapital der Personengesellschaft in ertragsteuerrechtlicher Sicht, JbFStR 1979/80, 338; BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze, BB 1980, 1033; KNOBBE-KEUK, Die gesetzlichen Regelungen des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten – eine Mißgeburt, NJW 1980, 2557; G. SÖFFING/WREDE, Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (Teil I), FR 1980, 365; BIERGANS, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung beschränkt haftender Personengesellschafter, DStR 1981, 3; KNOBBE-KEUK, Der neue § 15a EStG – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97; SCHULZE-OSTERLOH, Die zivilrechtlich formulierten Tatbestandsmerkmale des § 15a EStG und ihre steuerlichen Auswirkungen, JbFStR 1981/82, 238; BORDEWIN, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei den Einkünfte aus Kapitalvermögen, FR 1982, 268; CLAUSEN, Gewinnzurechnung bei Einlageminderung (§ 15a Abs. 3 EStG), JbFStR 1982/83, 237; G. SÖFFING, Der erweiterte Verlustaus-

gleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG, FR 1982, 77; BORDEWIN/ G. SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, Herne, 2. Aufl. 1986; HEIDNER, Unterschiedliche Auffassungen des BFH und des BMF zu § 15a EStG, DStR 1988, 279; SIEKER, Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG im Falle nachträglicher Einlageleistung des Kommanditisten, FR 1988, 453; GROH, Sondervergütungen in der doppelstöckigen Personengesellschaft – Anm. zum BFH-Beschluß v. 25.2.1991 GrS 7/89, DB 1991, 879; JESTÄDT, Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ohne Einbeziehung positiven und negativen Sonderbetriebsvermögens, DStR 1992, 413; KOHLBECK, Der Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG, DB 1992, 2056; MEILICKE, Kapitalersetzende Darlehen als Kapitalkonto iSv. § 15a EStG, DB 1992, 1802; L. SCHMIDT, Bemerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG und deren mögliche Konsequenzen, DStZ 1992, 702; WASSERMEYER, Eigenkapitalersetzende Leistungen aus der Sicht des Steuerrechts – Hintergrundinformationen zu den BFH-Urteilen v. 5.2.1992, ZGR 1992, 639; BRANDENBERG, Verrechnungsverbot für verrechenbare Verluste mit Sonderbilanzgewinnen?, DB 1993, 2301; KREILE, § 15a – Erklärungsirrtum des Gesetzgebers, in BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), FS Karl Beusch, Berlin 1993, 437; BORDEWIN, Verlustausgleich und Verlustabzug bei Personengesellschaften – insbesondere nach neuester Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1994, 673; K. KORN, „Kapitalkonto“ und Anteil „am Verlust der Kommanditgesellschaft“ nach § 15a EStG – Beratungshinweise zur veränderten Rechtslage, KÖSDI 1994, 9907; VAN LISHAUT, § 15a EStG nach der Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens, FR 1994, 273; RUBAN, Zum Begriff der Einlagenminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in FS Franz Klein, 1994, 781; KEMPERMANN, § 15a EStG im Spiegel der neueren Rechtsprechung, StbJb. 1996/97, 317; KEMPF/HILLRINGHAUS, § 15a EStG als Hemmschuh bei Unternehmensreorganisationen und Unternehmensverkäufen?, DB 1996, 12; BITZ, Auswirkungen von kapitalersetzenden Darlehen und von Eventualverbindlichkeiten bei vorzeitiger Auflösung des negativen Kapitalkontos, DStR 1997, 729; PYSZKA, Ernstliche Zweifel am Saldierungsverbot des § 15a EStG, BB 1997, 2153; FARNISCHLÄDER/KAHL, Die Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Forderungsverzicht – Anwendbarkeit unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zum Sonderbetriebsvermögen und § 15a EStG auch auf Personengesellschaften?, DB 1998, 793; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Berlin 1998; CREZELIUS, Offene Fragen bei § 15a, JbFStR 1999/2000, 395; FLEISCHER, Der Finanzplankredit im Gesamtgefüge der einlagegleichen Gesellschafterleistungen, DStR 1999, 1774; FRÜH, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterkredite – Eine kurze Bestandsaufnahme nach Inkrafttreten des KapAEG, den KonTraG und der InsO –, GmbHR 1999, 842; GEBHARDT, Teilwert gleich Nennwert? – Replik zu Hoffmann, Steuergergestaltungen bei bilanziellen Stützungsmaßnahmen von Kapitalgesellschaften (GmbHR 1999, 848), GmbHR 1999, 1280; GSCHWENDTNER, Darlehensverluste eines wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafters in der Rechtsprechung des BFH, DStR 1999 Beilage 32; HOFFMANN, Übertragung von Wirtschaftsgütern im Rahmen des neuen § 6 Abs. 6 EStG – Gewollte und ungewollte (?) Besteuerungseffekte –, GmbHR 1999, 452; MACK/SCHWEDHELM/OLGEMÖLLER/SPATSCHKEK, Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 1999/2000 rund um die GmbH, GmbHR 1999, 1221; PYSZKA, Finanzplankredite und § 15a EStG, BB 1999, 665; REIB, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Teil II, Stbg 1999, 417; SIEWERT, Können eigenkapitalersetzende Maßnahmen eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH zu Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus unselbständiger Arbeit führen?, DB 1999, 2231; SÖHN, Einheitliche und gesonderte Feststellungen bei „doppelstöckigen Personengesellschaften“, StuW 1999, 328; WACKER, Anmerkung zum BFH Urteil v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BB 1999, 33; BUCIEK, Das kapitalersetzende Darlehen im Steuerrecht, Stbg 2000, 109; BUCIEK, Eigenkapitalersetzende Darlehen führen nicht zu erweitertem Verlustausgleich nach § 15a EStG, DStZ 2000, 569; DÖTSCH/PUNG, Steuerbereinigungsgesetz 1999, Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2000, 61; HARITZ/WISNIEWSKI, Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, DStR 2000, 221; KURTH/DELHAES, Die Entsperrung kapitalersetzender Darlehen, DB 2000, 2577; MÜLLER, Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz und Übergang von Verträgen mit Abtretungsbeschränkungen, BB 2000, 365; SIEGER/ALETH, Finanzplankredite: Stand der Rechtsprechung und offene Fragen, GmbHR 2000, 462; HEIBENBERG, Verluste bei beschränkter Haftung, KÖSDI 2001, 12948; HOFFMANN, Verlustverrechnung nach § 15a EStG, GmbH-StB 2001, 210; D. CARLÉ/BAUSCHATZ, Die durch Kapitalkonten abgebildete

Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; LEY, Zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafterkapitalkonten sowie Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, KÖSDI 2002, 13459; NICKEL/BODDEN, Verlustausgleich und Verlustverrechnung nach § 15a EStG bei doppelstöckigen Kommanditgesellschaften, FR 2003, 391; LEY, Die Anwendung von § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, DStR 2004, 1498; RODEWALD, Erhöhung des ausgleichsfähigen Verlusts nach § 15a EStG durch Übernahme von Verlusten der Kommanditgesellschaft, GmbHR 2004, 563; Brtz, GmbH-Kommentar, GmbHR 2005, 1064; KEMPERMANN, Anmerkung zu BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, FR 2005, 986; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, § 15a EStG bei Anwachsung auf eine Kapitalgesellschaft, DStR 2006, 359; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht – Begriff, Bedeutung, Gestaltungen, DStR 2006, 489; STEGER, Überhöhte Entnahmen eines Kommanditisten im Anwendungsbereich des § 15a EStG, DB 2006, 2086; WACKER, Ertragsteuerprobleme der GmbH & Co. KG in der Krise – § 15a: Finanzplandarlehen und Kapitalkonto (Einlage), JbFStR 2006/2007, 335; JAHNDORF/REIS, § 15a EStG und Verlustübernahmen ohne Bareinzahlung, FR 2007, 424; Brtz, GmbHR-Kommentar, GmbHR 2008, 1001; KEMPERMANN, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten – Die neuere Rechtsprechung zu § 15a EStG, DStR 2008, 1917; KEMPERMANN, Anmerkung zu BFH v. 19.10.2007 – IV B 157/06, FR 2008, 369; KEMPERMANN, Anmerkung zu BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, FR 2008, 1113; SÖFFING, Rechtsform- und Statuswechsel bei Anwendung des § 15a EStG, DStZ 2008, 175; GOCKE/ROGAL, Gesellschafterdarlehenskonten in der Personengesellschaftsbesteuerung, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 345; KEMPERMANN, Anmerkung zum BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, FR 2009, 583; LEY, Gesellschafterkonten im Lichte der grundlegenden BFH-Entscheidung vom 16. 10. 2008, IV R 98/06, DStR 2009, 613; K. SCHMIDT, Normzwecke und Zurechnungsfragen im Recht der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 2009, 1009; ZIMMERMANN/REYHER/HOTTMANN, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Achim, 10. Aufl. 2009; DÖTSCH, Der Begriff des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 595; SCHMELTER/SUCK, Die Wirkungen des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG auf die Verluste bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG, DStR 2011, 1637; WÄLZHOLZ, Ausgewählte gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschaftskonten bei Personengesellschaften, DStR 2011, 1815; SAHRMANN, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a EStG, DStR 2012, 1109; HEMPE/HUBER, Die Reihenfolge der Verlustverrechnung beim Zusammentreffen von Veräußerungsgewinnen mit laufenden und § 15a-EStG-Verlusten, DStR 2013, 1217; KERSTEN/FELDGEN, Steuerliche Implikationen der Kapitalkonten bei Personengesellschaften, FR 2013, 197; KAHLE, Steuerliche Gewinnermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStZ 2014, 273; MÜLLER/DORN, Besteuerung von Verlusten aus mittelbaren Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung des § 15a EStG?, BB 2014, 1572; BASCHNAGEL, Ertragsteuerliche Aspekte doppelstöckiger Personengesellschaften, BB 2015, 349; DORNHEIM, Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen und § 15a EStG, DStZ 2015, 173; NEUFANG, Praxisprobleme beim Verlustausgleich eines Kommanditisten, StB 2015, 155; NEUFANG, Praxisprobleme beim erweiterten Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG, StB 2015, 224; ZERBE/HAFNER, Bestimmung des Kapitalkontos und nur verrechenbarer Verluste iSv. § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 2015, 1292.

Verwaltungsanweisungen: R 15a EStR; BMF v. 15.12.1993 – IV B 2 - S 2241a - 57/93, BStBl. I 1993, 976; Saldierungsverbot; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627; Umfang des Kapitalkontos; OFD Nürnberg v. 13.11.1997, BB 1998, 44; doppelstöckige PersGes.; OFD Rostock v. 22.10.2001, DStR 2001, 2115; tatsächliche Einlage = Buchungstag; OFD Berlin v. 29.11.2001, FR 2002, 594; stfreie Einnahmen; OFD Hannover v. 13.7.2007, juris; OFD Münster v. 4.12.2009, juris: aktivische Gesellschafterkonten; OFD Rhld.-Pf. v. 4.12.2009, juris; FinMin. Schl.-Holst. v. 29.4.2013 – VI 307 - S 2241a - 066, juris: doppelstöckige PersGes.; OFD Frankfurt am Main v. 23.7.2013 – S 2241a A - 7 - St 213, juris: doppelstöckige PersGes.; OFD Frankfurt am Main v. 12.1.2015 – S 2241a A - 031 - St 213, juris: Gewinnkorrekturen im Vier-Konten-Model;

BayLfSt. v. 27.10.2015 – S 2241a.2.1 - 10/11 St32, juris: Teileinkünfteverfahren; OFD Frankfurt am Main v. 15.12.2015 – S 2241a A - 11 - St 213, juris: Zweifelsfragen zum Verlustausgleichsvolumen.

1. Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft

a) Kommanditist

73 aa) Kommanditistenstellung im Sinne des Handelsrechts

Handelsrechtliche Legaldefinition und § 167 Abs. 3 HGB: § 15a Abs. 1 bis 4 sind unmittelbar nur auf Kommanditisten anzuwenden. Abs. 1 knüpft dabei an die handelsrechtl. Begriffsbestimmung an, ohne die Gesellschafterstellung auf ihren materiellen Gehalt zu überprüfen (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 212 [7/2009]). Nach § 161 Abs. 1 HGB ist Kommanditist der Gesellschafter einer PersGes., dessen Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist. Vorrangig hat § 15a allerdings die beschränkte Verlustteilnahme des Kommanditisten nach § 167 Abs. 3 HGB im Blick. Die Beschränkung der stl. Anerkennung von Verlusten findet nach der Vorstellung des Gesetzgebers ihre Rechtfertigung in der Tatsache, dass der Kommanditist ein negatives Kapitalkonto lediglich mit zukünftigen Gewinnen ausgleichen muss.

Nachschussverpflichtung im Innenverhältnis: Aus der formalen Anknüpfung des Abs. 1 an die handelsrechtl. Stellung als Kommanditist folgt, dass § 15a auch auf Kommanditisten anwendbar ist, die sich im Innenverhältnis verpflichtet haben, für Verbindlichkeiten der KG im Liquidationsfalle unbeschränkt nach Maßgabe ihres Verlustanteils einzustehen und damit § 167 Abs. 3 HGB abdecken haben. Nach VON BECKERATH (in KSM, § 15a Rn. B 239 [7/2009]) folgt dies im Umkehrschluss aus Abs. 1 Satz 2, der auf die „geleistete“ Einlage abstellt und weitere Verpflichtungen im Innenverhältnis unberücksichtigt lässt. Dies ist jedoch eine Frage der Höhe des Kapitalkontos des Kommanditisten und nicht der Anwendbarkeit von § 15a. Für diese ist allein die formale Rechtsstellung ausschlaggebend, da Abs. 1 für alle Kommanditisten abschließend regelt, wann und in welcher Höhe Verluste stl. Wirksam sind. Aus diesem Grund sind auch die „Kommanditisten“ einer in das Handelsregister eingetragenen, nur kleingewerblich tätigen GbR (nach §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 HGB idF des Handelsreformgesetzes ab 1.7.1998 echte KG, vorher sog. Schein-KG) für die Dauer der Eintragung Kommanditisten iSv. Abs. 1 (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 60; zur str. Rechtslage vor dem 1.7.1998 s. SCHMIDT in SCHMIDT, 17. Aufl. 1998, § 15a Rn. 60). Eine andere Frage ist, ob die im Innenverhältnis unbeschränkte Verlusttragung Einfluss auf das Verlustausgleichsvolumen iSv. § 15a hat (s. dazu Anm. 110).

Überschießende Außenhaftung: Aus der formalen Anknüpfung des Abs. 1 an die handelsrechtl. Stellung als Kommanditist folgt des Weiteren, dass § 15a auf sämtliche Kommanditisten anwendbar ist, bei denen eine Außenhaftung aus anderen Gründen als dem in Abs. 1 Satz 2 genannten Fall des § 171 Abs. 1 HGB besteht. Ansonsten würde der Zweck des Abs. 1, die Verlustanerkennung auf die genannten Fälle dem Grunde und der Höhe nach zu beschränken, über die Auslegung des Begriffs des Kommanditisten ausgehebelt.

► *Außenhaftung nach § 176 HGB:* So ist § 15a auf vor Eintragung entstehende Verluste eines Kommanditisten anwendbar, der vor der Eintragung der Gesell-

schaft dem Beginn der Gesellschaft zugestimmt hat oder einer KG beigetreten ist, aber als solcher noch nicht eingetragen ist, und deshalb nach § 176 HGB „gleich einem persönlich haftenden Gesellschafter“ haftet (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 228 [7/2009]; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBURG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986, 44; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 63; aA BIERGANS, DStR 1981, 3 [13]; FG Münster v. 23.6.1997 – 11 V 111/97 F, EW, EFG 1998, 291, rkr.; R 15a Abs. 3 Satz 5 EStR). Der Unterschied zur Nachschussverpflichtung im Innenverhältnis ist lediglich, dass sich in diesem Fall die unbeschränkte Verlusttragungspflicht nicht aus vertraglichen Abreden, sondern aus der Außenhaftung nach § 176 HGB ergibt. Auch hier ist dies jedoch ein Problem des Verlustausgleichsvolumens in Abs. 1 und nicht eine Frage der Anwendbarkeit der Norm: § 176 HGB bezeichnet den Gesellschafter trotz seiner (noch) unbeschränkten Haftung als Kommanditisten. Wann bei einem Kommanditisten eine Außenhaftung zu einer Anerkennung der Verluste führt, regelt Abs. 1 Sätze 2 und 3 abschließend (BFH v. 19.5.1987 – VIII B 104/85, BStBl. II 1988, 5 [9]). Darüber hinaus haftet er nur für bis zur Eintragung begründete Verbindlichkeiten und kann diese Haftung im Unterschied zum persönlich haftenden Gesellschafter durch Mitteilung der Kommanditistenstellung an die Gläubiger begrenzen (vgl. § 176 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 HGB).

► *Außenhaftung nach § 172 Abs. 2 HGB*: Entsprechend erfasst Abs. 1 den nach § 172 Abs. 2 HGB haftenden Kommanditisten, dessen Erhöhung seiner Haftsumme ohne Eintragung in das Handelsregister in handelsüblicher Weise kundgemacht oder den Gläubigern in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (BFH v. 28.5.1993 – VIII B 11/92, BStBl. II 1993, 665).

► *Außenhaftung aufgrund Bürgschaft*: Schließlich gilt Abs. 1 auch für Kommanditisten, die gegenüber einzelnen Gesellschaftsgläubigern eine Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen haben und daher in dieser Höhe persönlich im Außenverhältnis haften (BFH v. 13.11.1997 – IV B 119/96, BStBl. II 1998, 109).

Umwandlung in die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters:

Wird die Rechtsstellung des Kommanditisten durch Gesellschaftsvertrag oder durch Erbfolge in die eines persönlich haftenden Gesellschafters umgewandelt, so gilt für ihn mW ab dem Wj. der Umwandlung § 15a nur noch nach Maßgabe des Abs. 5. In den Normalfällen ist § 15a daher nicht mehr anwendbar (zur Wirksamkeit des Wechsels der Gesellschafterstellung – Gesellschafterbeschluss ausreichend oder Eintragung erforderlich – s. BFH v. 12.2.2004 – IV R 70/02, BFH/NV 2004, 714; aA SÖFFING, DSStZ 2009, 175). Die bis dahin eingetretenen Wirkungen der Abs. 1 bis 4 werden jedoch nicht beseitigt. Ein nach Abs. 2 verrechenbarer Verlust bleibt als solcher verrechenbar; er wird nicht durch die Umwandlung der Rechtsstellung zu einem ausgleich- und abziehbaren Verlust (stRspr. BFH v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115; BFH v. 2.2.2004 – IV R 26/02, BFH/NV 2004, 1228; BFH v. 18.1.2007 – IV B 133/06, BFH/NV 2007, 888; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 121 [11/2016]; OFD Münster v. 27.8.1982, DStR 1982, 653; BIERGANS, DStR 1981, 3 [11]; aA SÖFFING/WREDE, FR 1980, 365 [373]; KEMPF/HILLRINGHAUS, DB 1996, 12; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DStR 2006, 359; SÖFFING, DSStZ 2008, 175). Diese Auffassung ist dadurch gerechtfertigt, dass auch eine Haftungserhöhung im Falle eines Kommanditisten die Verlustausgleich- und -abziehbarkeit nur für die Verlustanteile des Wj. der Haftungserhöhung und der folgenden Wj. vergrößert (s. Anm. 146).

Zum umgekehrten Fall, der Umwandlung der Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters in die Stellung eines Kommanditisten sowie zum Problem der Behandlung der Verluste des Wechseljahres vgl. H 15a EStR sowie BFH v. 14.10.2003 – VIII R 81/02, BStBl. II 2004, 118. Zum Fall der Anwachsung vgl. RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DStR 2006, 359.

74 bb) Mitunternehmerstellung

Abs. 1 knüpft an den dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteil am Verlust der KG an und damit an § 15 Abs. 1 Nr. 2. Daher setzt Abs. 1 voraus, dass der Kommanditist zugleich Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 ist (zum Begriff s. § 15 Anm. 302 ff.), da ihm ansonsten schon kein Anteil am Verlust der KG zugerechnet wird. Abs. 1 weicht damit nur insoweit vom handelsrechtl. Begriff des Kommanditisten ab, als dies aus Gründen der stl. Zurechnung der Einkünfte geboten ist.

Treugeberkommanditist: Treugeber sind im Rahmen des § 15a idR wie Kommanditisten zu behandeln. Zivilrechtlich ist zwar allein der Treuhänder Kommanditist. Mitunternehmer und damit estrechtl. Zuordnungsobjekt für die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO) ist jedoch der Treugeber, da der Treuhänder als Gesellschafter und alleiniger Träger der Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsverhältnis zwar nach außen im eigenen Namen auftritt, aber im Innenverhältnis auf Rechnung des Treugebers handelt und ihm idR aufgrund des Treuhandvertrags nach § 675 BGB weisungsunterworfen ist (so auch FG Düss. v. 18.4.2013 – 16 K 3477/10 F, EFG 2013, 1289, rkr.). Mitunternehmerisiko und -initiative trägt damit der Treugeber (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714). Dies gilt auch für treuhänderische Beteiligungen an einer Publikums- bzw. Verlustzuweisungsgesellschaft, sofern die Treugeber über ein Weisungs- und Kontrollrecht gegenüber dem Treuhänder Mitunternehmerinitiative entfalten (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; zur Einlagenerbringung des Treugebers BFH v. 3.12.2002 – IX R 24/00, BFH/NV 2003, 894).

Unterbeteiligte: Ein atypisch Unterbeteiligter ist Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2, aber nicht wie ein Treugeber zu beurteilen und damit kein Kommanditist iSd. § 15a Abs. 1 (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 [517]). Ergibt sich aus der Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Unterbeteiligtem und Kommanditist, dass der Unterbeteiligte die Stellung eines Mitunternehmers hat, ist dies als besonderes Gesellschaftsverhältnis einzuordnen, das Abs. 5 Satz 1 allg. (so wohl richtigerweise BITZ in LBP, § 15a Rn. 10 [8/2013], aA aber in Rn. 45, danach Abs. 5 Nr. 2), Abs. 5 Nr. 1 (stille Gesellschaft, vgl. HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 220) oder Nr. 2 (GbR mit beschränkter Haftung, vgl. KEMPERMANN, FR 1998, 248; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 60) zuzuordnen ist. Einer Behandlung als Treuhandverhältnis (so SCHMIDT, StuW 1988, 245; vgl. auch R 15a EStH) steht entgegen, dass der Treuhänder im Rahmen des Geschäftsbesorgungsverhältnisses ausschließlich für Rechnung eines Dritten tätig wird, wohingegen das Unterbeteiligungsverhältnis ein Gesellschaftsverhältnis darstellt, bei dem die Rechtsposition des Hauptbeteiligten einen eigenen wirtschaftlichen Gehalt hat. Damit ist dem Unterbeteiligten auch nicht die Rechtsstellung des Hauptbeteiligten zuzurechnen (vgl. BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512). Dies würde im Fall der Unterbeteiligung an einem oHG-Anteil zu einem unbe-

schränkten Verlustausgleich führen, obwohl den Unterbeteiligten idR über seine Einlage hinaus keine Nachschussverpflichtung trifft und er auch nicht im Außenverhältnis haftet.

Personengesellschaft: Ist eine PersGes. als sog. Obergesellschaft Kommanditistin einer sog. Untergesellschaft (sog. doppelstöckige PersGes.), ist der gesellschaftsrechtl. auf die Obergesellschaft entfallende Anteil am Verlust der Untergesellschaft estrechtl. nur der Obergesellschaft selbst zuzurechnen und unterliegt dem Ausschluss des Verlustausgleichs nach § 15a, auch wenn die Gesellschafter der Obergesellschaft ihrerseits für Verbindlichkeiten der Obergesellschaft unbeschränkt haften (BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; BFH v. 7.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 61; LEY, DStR 2004, 1498; aA AUTENRIETH, DStZ 1987, 121; SEIBOLD, DStR 1998, 438; NICKEL/BODDEN, FR 2003, 391; wohl auch GOCKE/ROGALL, FS Schaumburg, 2009, 345 [356]; zur Anwendbarkeit des § 15a auf doppelstöckige PersGes. vgl. BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; BASCHNAGEL, BB 2015, 349). So hat der BFH vor Einf. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 durch das StÄndG 1992 (BGBl. I 1992, 297; s. auch BTDrucks. 12/1108, 58; 12/1506, 26 und 171) entschieden, dass ein eigener Beteiligungsertrag der PersGes. (= Obergesellschaft) existiert, da § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 aF nur die unmittelbare Beteiligung erfasst und damit nur die Obergesellschaft Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; zust. AUTENRIETH, BB 1991, 893; SÖFFING, FR 1991, 253; GROH, DB 1991, 879; RAUPACH, StuW 1991, 278; HAHN, DStZ 1992, 161; SEER, StuW 1992, 35).

Die Einfügung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, wonach der mittelbar beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar Beteiligten gleichsteht, ändert nichts an der Zurechnung des stl. Erg. der Untergesellschaft. Dieses ist allein den zivilrechtl. Gesellschaftern der Untergesellschaft, nicht auch den Gesellschaftern der Obergesellschaft zuzurechnen (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [469]). Der Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft geht damit in den Gewinn oder Verlust der Obergesellschaft ein und ist von den Gesellschaftern der Obergesellschaft als Teil ihres Anteils am Gesamtgewinn der Obergesellschaft zu versteuern.

b) Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft

aa) Verlustanteil nach Steuerbilanz der Gesellschaft

75

Verlustanteil nach Steuerbilanz: Aus dem Regelungszweck des § 15a im Zusammenspiel mit dem Umfang der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers und der bei diesen feststellbaren Trennung der Vermögensbereiche zwischen Gesamthandsvermögen einerseits und SonderBV andererseits ergibt sich, dass der „Anteil am Verlust“, der potentiell der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15a unterfällt, immer nur der sich aus der StBil. der Gesellschaft – ggf. unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen – ergebende Verlustanteil des Kommanditisten ist, während sich aus Sonderbilanzen des Gesellschafters ergebende Verluste nie dem § 15a unterfallen und damit immer unbeschränkt ausgleich- und abziehbar sind. Abs. 1 Satz 1 stellt seinem Wortlaut nach auf den „Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft“ ab. Damit meint er den in § 15 Abs. 1 Nr. 2 an erster Stelle genannten (negativen) „Gewinnanteil“ inklusive etwaiger Ergänzungsbilanzen, bei dessen Ermittlung das SonderBV des Gesellschafters außer Betracht bleibt (hM, vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 71, VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 71 [7/2009]; BRtz in LBP, § 15a Rn. 12 [8/2013]; BIERGANS, DStR 1981, 3 [4]; UELNER, Stb]b. 1981/82, 107 [112f.]; KNOBBE-KEUK, Stb]b. 1993/94, 165 [169f.]; LÜDEMANN,

Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 103 ff.; BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167, in Übereinstimmung mit der Regierungsbegr., BTDrucks. 8/3648, 16; BFH v. 18.5.2017 – IV R 36/14, DB 2017, 1557, zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen; FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 7 K 7294/11, EFG 2015, 291, rkr.; Nds. FG v. 3.12.2014 – 4 K 299/13, EFG 2015, 714, rkr.).

Nichtberücksichtigung der Sonderbilanz: Dass die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 nur auf Verluste im Gesamthandsvermögensbereich bezogen ist, findet seine Begr. nicht allein im Wortlaut, sondern auch im Regelungszweck des Paragraphen. Nach dem gesetzgeberischen Grundgedanken regelt die Vorschrift Ausgleich und Abzug von Verlusten beschränkt haftender Gesellschafter. Aus der Entstehungsgeschichte und der Rechtslage vor Erlass der Norm ergibt sich, dass zwar nicht in die Ermittlung der Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 eingegriffen werden soll, jedoch Verluste sich erst stl. auswirken sollen, wenn sie auch wirtschaftlich vom beschränkt haftenden Gesellschafter zu tragen sind (s. Anm. 7 ff.). Verluste im Bereich seines SonderBV trägt ein Mitunternehmer und daher auch ein Kommanditist jedoch alleine und wirtschaftlich immer bereits im Verlustentstehungsjahr. Eine Diskrepanz zwischen Zurechnung und wirtschaftlicher Verlusttragung kann sich für einen beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) daher nur bei Verlusten im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft aus der nach § 171 HGB fehlenden Nachschussverpflichtung ergeben.

Außerbilanzielle Korrekturen: Für den Investitionsabsetzungsbetrag ergibt sich aus Sinn und Zweck des § 7g, dass er keine Auswirkung auf das Kapitalkonto iSd. § 15a hat. Die Norm soll den Gewinn des Unternehmers gerade außerhalb der Bilanz korrigieren und eben keine Auswirkung auf den Gewinn des Unternehmens haben, welcher sich aus dem BV-Vergleich ergibt. Auswirkungen auf den Umfang des Kapitalkontos wären schädlich (hM, FG Münster v. 15.4.2014 – 1 K 3247/11 F, EFG 2015, 899, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 19.11.2014 – 1 K 3220/12, EFG 2015, 636, rkr.; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 3; SCHMELTER/SUCK, DStR 2011, 1637; DORNHEIM, DStZ 2015, 173). Andere Korrekturen des bilanziellen Erg. (etwa das Abzugsverbot aus § 3c, dazu MÜLLER/DORN, BB 2014, 1572; BayLfSt. v. 27.10.2015 – S 2241a.2.1 - 10/11 St32, juris; OFD Frankfurt am Main v. 15.12.2015 – S 2241a A - 11 - St 213, juris) sind für den Umfang des Kapitalkontos zu beachten. Entscheidend ist neben Sinn und Zweck der jeweiligen Korrektur, ob der Gewinn iSd. § 4 korrigiert wird (dann sind die Auswirkungen beachtlich) oder ob die Korrektur erst nach der Gewinnermittlung einsetzt.

Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz: Die Berücksichtigung der dem Handelsrecht unbekannteren Ergänzungsbilanz im Rahmen des § 15a folgt systematisch aus dem Umstand, dass Abs. 1 Satz 1 mit dem Begriff „Anteil am Verlust“ keinen handelsrechtl., sondern einen strechtl. Bilanzbegriff verwendet, der an § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 anknüpft. Da Mehrerträge oder Mehraufwendungen, die sich aus über den Buchwert hinausgehenden AK auf die WG der PersGes. ergeben, bei der Bestimmung des Gewinnanteils des Mitunternehmers aus der StBil. der Gesellschaft zu Zwecken der Besteuerung berücksichtigt werden müssen, ist die Maßgeblichkeit der HBil. insoweit durchbrochen. Die Ergänzungsbilanz ist ein aus endogenen stl. Gründen ausgelagerter Werteteil der Handels- bzw. StBil. der Gesellschaft, weshalb die in ihr ausgewiesenen Aufwendungen zum Gesamthandsvermögensbereich der PersGes. und nicht zum SonderBV-Bereich des Gesellschafters gehören. Auch bei diesen Verlusten ist des-

halb ihre Zurechnung nicht unbedingt gleichbedeutend mit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung.

bb) Gesamtverlustanteil

76

Die Größe, welche bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Kommanditisten nach § 2 Abs. 3 mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen wird, ist ohne Berücksichtigung des § 15a nicht der Anteil des Kommanditisten am Verlust der KG, sondern sein Gesamtergebnis aus der Mitunternehmerschaft. Die Berücksichtigung dieses Saldos verhindert § 15a im Falle nicht ausgleichbarer Anteile am Verlust der KG iSd. Abs. 1, so dass Erträge im SonderBV voll zu versteuern sind, während der Anteil am Verlust der KG nur beschränkt ausgeglichen und abgezogen werden kann (so FÖRG, FR 1994, 183; MÜCKE, DStZ 1994, 211; VAN LISHAUT, FR 1994, 273 [280]; GRÖGLER, DStR 1994, 679; BMF v. 15.12.1993 – IV B 2 - S 2241a - 57/93, BStBl. I 1993, 976).

Abzulehnen ist daher die Ansicht, nach der primär der Saldo aus der Einkunftsquelle KG nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 zu bilden ist und die sich dann noch ergebenden Verluste, soweit sie auf Verlusten aus der StBil. der Gesellschaft beruhen, dem § 15a zu unterwerfen sind (so zB U. PRINZ/THIEL, DStR 1994, 341; DÖLLERER, DStR 1981, 19; SÖFFING, DStZ 1992, 129; BRANDENBERG, DB 1993, 2301; BORDEWIN, DStR 1994, 673 [678]). Dies ergibt sich nicht aus dem insoweit nicht eindeutigen Wortlaut (§ 15a spricht nicht von einem Ausgleichsverbot mit Einkünften aus anderen Gewerbebetrieben, sondern neutral von solchen aus Gewerbebetrieb, andererseits unterbindet ein Ausgleichsverbot im EStG grds. nur den horizontalen oder vertikalen Verlustausgleich, während der Saldo aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 als Saldo einer Einkunftsquelle noch vor dem horizontalen Verlustausgleich liegt), sondern aus dem Normzweck, Verluste eines Kommanditisten erst dann stl. wirksam werden zu lassen, wenn er sie auch wirtschaftlich zu tragen hat. Diesem Normzweck wird jedoch eine Verrechnung von Verlustanteilen mit Gewinnen aus dem Bereich des SonderBV nicht gerecht, da durch sie die stl. Wirksamkeit der Verluste zeitlich gegenüber der wirtschaftlich tatsächlich bestehenden Belastung vorverlagert wird. Diese tatsächliche wirtschaftliche Belastung wird in der handelsrechtl. Behandlung des Vorgangs deutlich, bei dem eine Saldierung mit dem (dem Handelsrecht unbekanntem) Sonderbetriebsbereich des Gesellschafters ebenfalls nicht stattfindet. Somit wird allein eine mit dem Handelsrecht synchron laufende Behandlung der Vorgänge in § 15a Abs. 1 Satz 1 den wirtschaftlichen Gegebenheiten gerecht.

Beispiel 1: Kommanditist A ist an der KG B beteiligt. Seine Einlage hat er geleistet. Sein Kapitalkonto ist durch Verluste vorangegangener Wj. 0 €. Eine Außenhaftung besteht nicht. Im laufenden Jahr entfällt auf ihn ein Anteil am Verlust der KG von ./.. 60000 €. Zugleich erhält er Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 für seine Geschäftsführertätigkeit iHv. 30000 €.

Folgt man der hier vertretenen Ansicht, dass § 15a vor dem Saldo aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 greift, diesen im Falle nicht ausgleichbarer Verluste also quasi verhindert, ergibt sich Folgendes:

Anteil am Verlust der KG	./.. 60000 €
(gem. § 15a Abs. 2 lediglich mit zukünftigen Beteiligungsgewinnen verrechenbar)	
Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2	+ 30000 €

(voll stbar, eine Saldierung mit dem Anteil am Verlust der KG findet nicht statt).

Das handelsrechtl. Kapitalkonto des A weist aE des Jahres einen Stand von ./.. 60000 € aus. Eine Verrechnung mit den Sonderbilanzgewinnen erfolgt im Handelsrecht nicht.

A ist lediglich verpflichtet, zukünftige Gewinnanteile stehen zu lassen, bis sein handelsrechtl. Kapitalkonto wieder seine Einlage ausweist. Entfällt nun im Folgejahr ein positiver Gewinnanteil iHv. 50 000 € auf A, führt dieser in der HBil. für A zu einem Kapitalkonto von ./.. 10 000 €. Die Verluste des Vorjahres wirken sich für ihn jetzt wirtschaftlich insoweit aus, als der Gewinn dieses Jahres vollständig zu ihrem Ausgleich aufgewandt wird, die früheren Verluste also mit den jetzigen Gewinnen „verrechnet“ werden.

Folgt man dagegen der Auffassung, dass § 15a zwar nur Verluste aus dem Anteil am Verlust der KG erfasst, aber erst nach der Bildung des Gesamtergebnisses des § 15 Abs. 1 Nr. 2 greift, kommt es zu einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht entsprechenden vorzeitigen Berücksichtigung von Verlusten im Gesamthandbereich:

Beispiel 2: Verhältnisse wie im vorangegangenen Beispiel, aber Anwendung des § 15a auf das Gesamtergebnis aus der Beteiligung:

Anteil am Verlust der KG	./.. 60 000 €
Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2	+ 30 000 €
Gesamtverlustanteil	./.. 30 000 €

Da die ./.. 30 000 € auf Verlusten aus dem Anteil am Verlust der KG beruhen, können sie nur nach § 15a Abs. 2 mit Gewinnen zukünftiger Jahre verrechnet werden, weil das Kapitalkonto 0 ist und keine Außenhaftung besteht. Entfällt nun im Folgejahr ein positiver Gewinnanteil iHv. 50 000 € auf A, wird dieser lediglich iHv. 30 000 € gem. Abs. 2 mit früheren Verlusten verrechnet. Es verbleibt ein stabarer Gewinn von 20 000 €. In dieser Höhe wird jetzt quasi die Besteuerung der SonderBE des Vorjahres nachgeholt. Immer noch haben sich jedoch 10 000 € Verluste aus dem Vorjahr bereits stl. ausgewirkt (durch Nichtversteuerung der SonderBE in dieser Höhe), obwohl sie handelsrechtl. (Kapitalkonto ./.. 10 000 €) noch nicht zur Verrechnung mit angefallenen Gewinnen verwendet wurden.

Das gilt selbst für Gewinne im SonderBV, die sich aus anzurechnender KSt aus Beteiligungen ergeben, welche sich im Gesamthandsvermögen der KG befinden (FG Münster v. 22.1.2009 – 3 K 3173/05 F, EFG 2009, 1024, rkr.).

77 cc) Abgrenzung zwischen Verlustanteil und Ergebnis aus dem Sonderbetriebsvermögen

Leistung auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Grundlage:

Mit der strikten Trennung des in der StBil. der Gesellschaft und etwaigen Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters ausgewiesenen Gesamthandsvermögen vom SonderBV des Gesellschafters zur Bestimmung des von Abs. 1 Satz 1 erfassten Anteils am Verlust der KG wird die Unterscheidung relevant, ob Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter den StBil-Gewinn der Gesellschaft mindern und erst in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu erfassen sind, ob diese also auf gesellschaftsrechtl. oder schuldrechtl. Grundlage erfolgen und durch Gewinnvorab oder besonderes gewinnunabhängiges Entgelt vergütet werden; eine Unterscheidung, von der § 15 Abs. 1 Nr. 2 das Besteuerungsergebnis gerade unabhängig machen will (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 561; GROH, DB 1991, 879; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489; BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553). § 15a muss jedoch auch insoweit als *lex specialis* zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 angesehen werden. Er verändert weder die Entsch. über die Einkunftsart des § 15 Abs. 1 Nr. 2 noch die grundsätzliche Ermittlung der Einkünfte, regelt jedoch speziell, wem der ermittelte Verlust zuzurechnen ist und wann sich welche der so festgestellten gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers stl. auswirken.

Zur Abgrenzung zwischen Leistungen auf gesellschafts- und schuldrechtl. Grundlage s. § 15 Anm. 500 ff.

Nutzungsentgelte: Siehe § 15 Anm. 530 ff.

Tätigkeitsvergütungen: Siehe § 15 Anm. 511 ff.

Vergütung für Fremdleistungen sind regelmäßig keine Sondervergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, vgl. § 15 Anm. 503.

Zinsen: Siehe § 15 Anm. 520 ff.

dd) Veräußerungsverluste

78

Ein Verlust, den der Kommanditist bei der Veräußerung oder Teilveräußerung seines Geschäftsanteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 2) oder bei der Auflösung der Gesellschaft (§ 16 Abs. 3) erfährt, unterliegt nicht der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1. Dies folgt daraus, dass die Haftungsbeschränkung des Kommanditisten und die Einschränkung seiner Verlusttragungspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB, von denen § 15a ausgeht, für die wirtschaftliche Bedeutung eines Veräußerungsverlustes ohne Bedeutung sind. Der Veräußerungsverlust ist Ausdruck einer – an stl. Maßstäben gemessen – echten Vermögenseinbuße des Kommanditisten. Er ist ohnehin nur denkbar bei positivem Kapitalkonto und Veräußerung des Mitunternehmeranteils unter Buchwert, denn bei Vorliegen eines negativen Kapitalkontos, also bei negativem Buchwert der Beteiligung, führt die endgültig eintretende Beschränkung der Verlusttragungspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB im Falle der Veräußerung, sprich dem Wegfall des negativen Kapitalkontos, zwingend zu einem entsprechendem Veräußerungsgewinn des Kommanditisten, so dass die Entstehung eines Veräußerungsverlustes ausgeschlossen ist (vgl. Anm. 138). Schließlich spricht gegen die Anwendbarkeit des § 15a auf einen Veräußerungsverlust der systematische Standort der Vorschrift. Abs. 1 Satz 1 bezieht sich unmittelbar auf § 15 Abs. 1 Nr. 2, nicht dagegen auf die nachfolgende Regelung des § 16.

c) Begriff der Zurechnung

aa) Zurechnung nach Maßgabe der Vereinbarung über die Ergebnisverteilung

79

Anknüpfung an Handelsrecht: Der GrS des BFH v. 10.11.1980 (GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164) hat die handelsrechtl. Anerkennung des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten stl. nachvollzogen und damit den handelsrechtl. Gewinn- und Verlustverteilungsmaßstab, der dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel folgt, auch stl. anerkannt (s. Anm. 4). In der Verlusthaftung des Kommanditisten mit zukünftigen Gewinnanteilen komme ein Unternehmerrisiko zum Ausdruck, das auch stl. anzuerkennen sei. § 15a hat dies übernommen. Indem Abs. 1 Satz 1 sich auf den dem Kommanditisten „zuzurechnenden“ Anteil am Verlust bezieht und diesem lediglich die sofortige stl. Anerkennung im Falle des Entstehens oder der Erhöhung eines negativen Kapitalkontos versagt, verlangt § 15a gerade keine vom Handelsrecht abweichende Zurechnung im Falle eines negativen Kapitalkontos. Die Zurechnung folgt somit den allgemeinen Grundsätzen. Der StBil-Verlust ist dem Mitunternehmer daher idR am Ende des Wj. (zum Eintritt und Austritt von Gesellschaftern und zur Änderung von Gewinnverteilungsabreden während des Wj. vgl. § 15 Anm. 485) unabhängig vom tatsächlichen Zufluss (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663 mwN) nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) zuzurechnen.

Handelsrechtliche Zurechnung von Verlusten: Das Entstehen eines negativen Kapitalkontos ist abhängig von einer entsprechenden gesellschaftsvertraglich vereinbarten Verlustteilnahme des Kommanditisten. Ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag, dass durch Verlustanteile kein negatives Kapitalkonto entstehen kann, sind derartige Verluste estl. den übrigen Gesellschaftern (dem persönlich haftenden Kommanditisten sowie denjenigen mit positivem Kapitalkonto) zuzurechnen. § 15a greift nicht ein, da es bereits an einem dem Kommanditisten zurechenbaren Verlustanteil fehlt (BFH v. 26.3.1987 – IV R 249/84, BFH/NV 1988, 699). Gleiches gilt, soweit vereinbart ist, dass ein Kommanditist trotz eines negativen Kapitalkontos abw. von § 169 Abs. 1 HGB seine Gewinnanteile ohne Rückzahlungspflicht entnehmen darf (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 26). Problematisch ist die Zurechnung der späteren Gewinnanteile, wenn eine ausdrückliche Abrede fehlt. Konsequenterweise ist dann eine Zurechnung in Höhe des übernommenen Verlustes zu den übrigen Gesellschaftern vorzunehmen (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 26; ebenso BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281, zu VuV).

80 **bb) Verlustzurechnung, wenn Ausgleich mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht kommt**

Mit Urteil BFH v. 10.11.1980 (GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164) hat der GrS des BFH dem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten in dem Fall die stl. Anerkennung versagt (mit der Konsequenz der Zurechnung der Verluste zum Komplementär und den übrigen Kommanditisten mit positivem Kapitalkonto), soweit bei Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag feststeht, dass ein Ausgleich mit künftigen Gewinnen nicht mehr in Betracht kommt. Sein rechtl. und wirtschaftlicher Gehalt sinke dann zur Bedeutungslosigkeit herab, was zugleich zu einer Nachversteuerung des („weggefallenen“) negativen Kapitalkontos führe. Es fehle an dem die Anerkennung des negativen Kapitalkontos rechtfertigenden Unternehmerrisiko in Form der Verlusthaftung mit zukünftigen Gewinnanteilen.

Anwendung auf § 15a: Die Entsch. des BFH erging vor Inkrafttreten des § 15a. Dieser übernimmt das Zurechnungskriterium der zukünftigen Verlusthaftung, lässt aber eine Berücksichtigung der Verluste erst zu, wenn zu verrechnende Gewinne angefallen sind. Die Ausnahme des BFH hat daher vor allem Bedeutung im Falle eines negativen Kapitalkontos aus ausgleich- und abziehbaren Verlusten sowie im Falle eines negativen Kapitalkontos aus verrechenbaren Verlusten, wenn man richtigerweise in dem Wegfall des Kapitalkontos aufgrund der nicht mehr zum Tragen kommenden Verlusthaftung einen stpfl. Gewinn sieht, mit dem die Verluste zu verrechnen sind (s. Anm. 138). In beiden Fällen zieht eine Anwendung des Urt. des BFH die stl. Folgen einer Liquidation oder anderweitigen Übernahme des negativen Kapitalkontos durch den Komplementär, die Kommanditisten mit positivem Kapitalkonto oder sonstige Dritte zeitlich vor (s. Anm. 140). Dies ist auch im Rahmen des § 15a konsequent (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 29 f. [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 51; BFH v. 11.5.1995 – IV R 44/93, BFHE 177, 466; OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982).

Zurechnung bei den übrigen Gesellschaftern: Kommt daher ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht, ist dem Kommanditisten der vertragliche Anteil am Verlust der KG, soweit er zu einem negativen Kapitalkonto führt oder dieses erhöht, ab dem letzten Bilanzstichtag nicht mehr zuzurechnen. Beim Kommandi-

tisten entsteht ein begünstigter oder laufender Gewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos. Dem persönlich haftenden Gesellschafter oder den übrigen Kommanditisten mit positivem Kapitalkonto sind die Verlustanteile in einer Höhe zuzurechnen, in der sie dem Kommanditisten nicht mehr zugerechnet werden dürfen oder in der bei diesem durch Wegfall eines negativen Kapitalkontos ein Gewinn entsteht (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 17/87, BStBl. II 1992, 650; BFH v. 11.5.1995 – IV R 44/93, BFHE 177, 466; OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982).

Kriterium der Verlustzurechnung: Für die Frage, wann und bis zu welchem Betrag feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht kommt, sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747), und zwar zuzüglich werterhellender Umstände bis zur Aufstellung der Bilanz (BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473; BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277), zB Betriebseinstellung, Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (§ 26 InsO; BFH 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174). Die Feststellungslast trägt das FA (FG Münster v. 17.5.1988 – VI 5449/84 F, EFG 1988, 635, rkr.). Aufgrund der bloßen Eröffnung des Insolvenzverfahrens steht noch nicht mit hinreichender Sicherheit fest, dass zukünftige Gewinnanteile nicht mehr anfallen, sofern im Rahmen des Verfahrens noch Gewinne zB aus der Veräußerung der Masse zu erwarten sind oder Aussicht auf Sanierung mit Unternehmensfortführung besteht.

Vgl. BFH v. 22.1.1985 – VIII R 43/84, BStBl. II 1986, 136; BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473; BFH v. 21.10.1997 – VIII R 65/96, BStBl. II 1998, 437; OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982; KUHSEL, DB 1996, 180; aA WITTLINGER, DB 1997, 649.

Auch bei einer KG, die gesellschaftsrechtl. noch nicht aufgelöst ist, kann feststehen, dass hinreichende künftige Gewinnanteile nicht mehr entstehen werden, zB weil die KG ihren Betrieb eingestellt hat und das Gesellschaftsvermögen keine stillen Reserven enthält oder ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist (BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253).

Soweit feststeht, dass ein Ausgleich mit künftigen Gewinnanteilen ausscheidet, sind Verlustanteile einem Kommanditisten selbst dann nicht mehr zuzurechnen, wenn dieser sich für Schulden der KG verbürgt hat. Auch eine Minderung des laufenden Wegfall-Gewinns aufgrund der über eine Bürgschaft bestehenden Außenhaftung des Kommanditisten ist bei vorzeitigem Wegfall des negativen Kapitalkontos – anders als bei Wegfall durch Betriebsaufgabe und Übertragung des KG-Anteils (s. Anm. 138) – nach hM unzulässig (BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277; OFD Münster v. 21.7.1995, DStR 1995, 1577; OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982; BITZ, DStR 1997, 729; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 20).

2. Negatives Kapitalkonto des Kommanditisten

a) Bedeutung des Kapitalkontos für das Verlustausgleichsvolumen

81

Das Kapitalkonto des Kommanditisten bestimmt die Grenze, bis zu der die ihm zuzurechnenden Anteile am Verlust der KG nach den allgemeinen Vorschriften ausgleich- und abziehbar sind. Ihm kommt daher im Tatbestand des § 15a eine Schlüsselfunktion zu. Es ist folglich für die Höhe des Verlustausgleichsvolumens des Kommanditisten von entscheidender Bedeutung, ob man in sein Kapital-

konto das positive und/oder negative SonderBV einbezieht bzw. – wenn man das SonderBV nicht einbezieht – nach welchem Kriterium man welche Gesellschafterkonten dem Gesamthandsbereich (und damit dem Kapitalkonto iSd. § 15a) zuordnet und welche dem SonderBV. Diese Frage ist vergleichbar, aber nicht identisch mit der Frage nach der Einbeziehung des SonderBV in den Verlustanteil des Kommanditisten aus seiner Beteiligung (s. Anm. 75).

b) Begriff des Kapitalkontos

82 aa) Auffassungen des Begriffsinhalts

Nach stRspr. und hM sowie Auffassung der FinVerw. setzt sich das Kapitalkonto iSv. § 15a aus dem Kapitalkonto des Gesellschafters in der StBil. der Gesellschaft und dem Mehr- oder Minderkapitalkonto des Gesellschafters in der Ergänzungsbilanz zusammen, während das SonderBV in das Kapitalkonto iSv. § 15a nicht einzubeziehen ist.

BFH v. 1.6.1989 – IV R 19/88, BStBl. II 1989, 1018; BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167; BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347; BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 83; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 118 (7/2009); BITZ in LBP, § 15a Rn. 19 (8/2013); KNOBBE-KEUK, StbJb. 1993/94, 165 (169 f.); VAN LISHAUT, FR 1994, 273; RUBAN, FS Klein, 1994, 781 (783 f.); RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 36 (11/2016); krit. STUHRMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 39 (99. Erg.-Lfg. 2008); BORDEWIN, DStR 1994, 673 (676) mwN in Fn. 24; BMF v. 20.2.1992 – IV B 2 - S 2241a - 8/92, BStBl. I 1992, 123; s. auch R 15a Abs. 2 EStR.

Diese Auffassung ist Erg. einer längeren Rechtsentwicklung, bei der von Anfang an umstritten war, wie der zentrale Begriff „negatives Kapitalkonto“ des Abs. 1 zu verstehen ist. Als maßgebliche Bezugsgröße wurden angesehen:

- das Kapitalkonto des Kommanditisten in der HBil. (WALZER, BB 1981, 1680; WALZER, GmbHR 1981, 160);
- das Kapitalkonto des Kommanditisten in der StBil. der KG und der Ergänzungsbilanz (MITTELSTEINER, DStR 1985, 749; WASSERMEYER, DB 1985, 2634; GROH, DB 1990, 13);
- das Kapitalkonto in der StBil. der KG und der Ergänzungsbilanz einschließlich des Kapitals aus dem aktiven SonderBV (JAKOB, BB 1988, 1429; JAKOB/JÜPTNER, FR 1985, 225);
- das Kapitalkonto in der StBil. der KG einschließlich der Ergänzungs- und Sonderbilanz (DÖLLERER, DStR 1981, 19; SCHMIDT in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 25).

Die letztere der vorgenannten Auffassungen wurde zunächst zur hM in der Literatur, der sich auch die FinVerw. in R 138d Abs. 2 EStR 1990 anschloss (vgl. BMF v. 8.5.1981 – IV B 2 - S 2241 - 102/81, BStBl. I 1981, 308; BMF v. 14.9.1981 – IV B 1 - S 2253b - 5/81, BStBl. I 1981, 620; BMF v. 22.12.1989 – IV B 2 - S 2241a - 43/89, BStBl. I 1989, 484). Sie stützte sich im Wesentlichen auf die Gesetzesbegründung zu § 15a. Danach sollte das Kapitalkonto die Einlage des Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen und diejenigen WG erfassen, die in den stl. BV-Vergleich als SonderBV mit einzubeziehen sind. Hiervon waren auch Darlehen erfasst, die der Kommanditist der Gesellschaft gewährt hatte (BTDrucks. 8/4157, 2).

Dies führte dazu, dass bei fremdfinanzierten geleisteten Einlagen Verluste des Kommanditisten aufgrund des dann entstehenden negativen Kapitalkontos von Anfang an

lediglich verrechenbar waren. Diese „groteske“ (KNOBBE-KEUK, *StuW* 1981, 97 [100]) Auslegung der *FinVerw.* ist in der Literatur früh zu Recht der Rechts- und Verfassungswidrigkeit bezichtigt worden (vgl. JAKOB, *DB* 1980, 2354 [2357]; JAKOB/JÜPTNER, *FR* 1985, 225). KNOBBE-KEUK schrieb schon 1980 (*NJW* 1980, 2560 [2557]), dass das Erg., „daß ein Kommanditist, der eine ordentliche Beteiligung mit Kredit finanziert hat, nicht einmal den Verlust seiner Einlage soll geltend machen können ... niemand – der nicht im Kampf gegen die Abschreibungsbranche blind geworden ist – überzeugen“ wird.

bb) Rechtsprechung des BFH

83

Der BFH hatte 1989 (BFH v. 1.6.1989 – IV R 19/88, *BStBl. II* 1989, 1018) erstmals Gelegenheit, zum Begriff des Kapitalkontos des Kommanditisten iSv. § 15a Stellung zu nehmen. Dem folgten zwei weitere grundsätzliche Entsch. (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, *BStBl. II* 1992, 167; BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, *BStBl. II* 1993, 706), in denen der BFH – sozusagen „schrittweise“ – die Wertungswidersprüche der bis dahin hM in der Literatur und die Verwaltungsauffassung aufzeigte und sich zugleich über die ausdrückliche Gesetzesbegründung zu § 15a hinwegsetzte.

Die Urteile des BFH ergingen in Fällen der fremdfinanzierten Kommanditeinlage. Die Ausgleichsfähigkeit der Verluste in Höhe der geleisteten, fremdfinanzierten Einlage sah der BFH darin begründet, dass es für die Höhe der Vermögenseinbuße keinen Unterschied mache, ob die Einlage noch ausstehe, aus Eigen- oder Fremdmitteln geleistet sei. Hat ein Kommanditist zum Bilanzstichtag seine Einlage noch nicht geleistet, haftet er den Gläubigern nach § 171 HGB bis zur Höhe der vereinbarten und nach § 162 Abs. 1 HGB in das Handelsregister einzutragenden Einlage. Sein Verlustanteil ist gem. § 15a Abs. 1 Satz 2 ausgleichbar. Daran ändert sich nichts, wenn der Kommanditist im Folgejahr die Hafteinlage aus eigenen Mitteln leistet. Die Vermögenseinbuße bleibt auch bestehen, wenn der Kommanditist seine Hafteinlage nachträglich aus Kreditmitteln erbringt, da dabei nur die Haftung gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft abgelöst wird durch die Haftung gegenüber dem Kreditgeber. Dann gilt aber nichts anderes, wenn zuerst die Einlage aus Kreditmitteln erbracht wird und dann der Verlust im Gesellschaftsvermögen eintritt.

Der BFH führt mit diesen Urteilen eine getrennte Betrachtung der Vermögensbereiche des Mitunternehmer-Anteils am Gesellschaftsvermögen gegenüber SonderBV in die Auslegung des § 15a ein und begründet dies mit dem Regelungszweck:

„Gegen die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei der Feststellung der Höhe des Kapitalkontos iSv. § 15a EStG spricht insbesondere der Zweck dieser Vorschrift, mit der der Verlustausgleich des Kommanditisten seinem Haftungsumfang angeglichen werden soll. ... Mit diesem Gesetzeszweck ist eine Einbeziehung des positiven oder negativen Sonderbetriebsvermögens in das Verlustausgleichspotential des Kommanditisten unvereinbar. Denn mit seinem positiven Sonderbetriebsvermögen haftet der Kommanditist für die Verluste der KG überhaupt nicht; es wird durch Verluste der Gesellschaft nicht berührt.“ (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, *BStBl. II* 1992, 167 [171 f.]).

Der aus politischen Erwägungen möglicherweise andere Wille des historischen Gesetzgebers kann nach Auffassung des BFH dagegen nur dann berücksichtigt werden, wenn er im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat. Im Wortlaut des § 15a finden sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber das Kapitalkonto des Kommanditisten unter Einbeziehung des positiven und negativen SonderBV ermittelt sehen wollte. Vielmehr sprechen Wortlaut, Zweck und Sinnzusammenhang des § 15a übereinstimmend gegen eine Berücksichtigung des SonderBV (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, *BStBl. II* 1992, 167 [172] re. Sp.).

Die Einbeziehung der für einen Gesellschafter geführten Ergänzungsbilanz in das Kapitalkonto des § 15a bejaht der BFH spiegelbildlich mit demselben Argument, mit dem er die Einbeziehung des SonderBV abgelehnt hat: Da in der Ergänzungsbilanz Kapital des Gesellschafters ausgewiesen ist, mit dem er für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet, ist dieses für das Verlustausgleichsvolumen des § 15a mitbestimmend (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 [709]).

84 cc) Übergangsregelung der Finanzverwaltung

Das BMF gab mit Schreiben BMF v. 20.2.1992 (BMF v. 20.2.1992 – IV B 2 – S 2241a - 8/92, BStBl. I 1992, 123) seine vorherige Auffassung zum Begriff des Kapitalkontos auf (s. auch R 138d Abs. 1 EStR 1999) und wendete die Grundsätze des Urteils des BFH v. 14.5.1991 (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167) auf alle Fälle mit negativem SonderBV an, in denen noch kein bestandskräftiger Feststellungsbescheid vorlag. Zugleich wurde eine Übergangsregelung erlassen, nach der positives SonderBV noch bis Ende 1993 berücksichtigt wurde, jedoch begrenzt auf die Höhe des am 31.12.1991 vorhandenen positiven SonderBV (s. dazu BRANDENBERG, JbFStR 1993/94, 291).

85 dd) Stellungnahme

Entgegen der früher hM ist das SonderBV nicht in das Kapitalkonto des Kommanditisten iSd. § 15a einzubeziehen (so wohl noch STUHRMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 39 [99. Erg.-Lfg. 2008]; BORDEWIN, DStR 1994, 672 [675 f.]; KREILE, FS Beusch, 1993, 437), sondern in Übereinstimmung mit der Rspr. des BFH und der heute hM lediglich das Kapitalkonto in der StBil. – eventuell korrigiert um das Erg. einer etwaigen Ergänzungsbilanz – als maßgeblich anzusehen (zB KNOBBE-KEUK, StJb. 1993/94, 165 [169 f.]; VAN LISHAUT, FR 1994, 273 [274 f.]; RUBAN, FS Klein, 1994, 781; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 120 ff.). Der abweichende Wille des historischen Gesetzgebers, in das Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a auch das SonderBV einzubeziehen, ist im Wortlaut der Vorschrift nicht hinreichend zum Ausdruck gekommen. Die sonstigen in der Literatur vertretenen Auffassungen zum Kapitalkonto des Kommanditisten iSd. Abs. 1 Satz 1 sind abzulehnen, weil sie entweder mit dem Wortlaut oder dem Regelungszweck der Vorschrift nicht vereinbar sind.

Historische Auslegung: Die vom Gesetzgeber gewollte Einbeziehung des SonderBV in das Kapitalkonto iSd. § 15a beruht auf Erwägungen, die vor allem das Gesellschafter-Darlehen betreffen (vgl. amtl. Begr. des Regierungsentwurfs, BTDrucks. 8/3648, 16 und 18; Ber. des FinAussch., BTDrucks. 8/4157, 2). Kapitalgesellschaften typischer mittelständischer Prägung werden häufig über Darlehen finanziert, die von den Gesellschaftern mehr oder weniger als Eigenkapital angesehen werden. In der Krise erwies sich die Besonderheit dieser Darlehen anhand der Sondervorschriften in §§ 129a, 177a HGB iVm. §§ 32a, 32b GmbHG (zur Änderung nach MoMiG s. Anm. 20, 91). Dennoch waren sie in der StBil. der Gesellschaft Fremdkapital (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532) und minderten demnach das BV der PersGes., während sie in der Sonderbilanz des das Darlehen gewährenden Gesellschafters als Aktivposten ausgewiesen waren. Zu Recht resümiert JAKOB (BB 1988, 1429 [1436]) deshalb, dass die Einbeziehung des Gesellschafterdarlehens in das Verlustausgleichsvolumen gewissermaßen die „Zugabe“ an Nicht-Verlustzuweisungsgesellschaften war, mit der steuerpolitische Skrupel abgemildert werden sollten.

Damit steht jedoch fest, dass § 15a entgegen der Ansicht von WALZER (BB 1981, 1681; WALZER, GmbHR 1981, 160) jedenfalls nicht von einem einheitlichen, am handelsrechtl. Haftungsumfang des beschränkt Haftenden Gesellschafters orientierten Wertungsgrundsatz beherrscht wird. § 15a bezieht sich damit nicht auf das Kapitalkonto des Gesellschafters in der HBil. Doch auch die Ansicht von JAKOB (BB 1988, 1429; s. auch JAKOB/JÜPTNER, FR 1985, 225), nach der lediglich das positive SonderBV in das Kapitalkonto einzubeziehen sei, findet in der historischen Auslegung keine Stütze. Nach dem Sprachgebrauch zum Zeitpunkt des Normerlasses ist mit dem Begriff des SonderBV immer das positive wie negative SonderBV I und II gemeint (BFH v. 24.9.1976 – I R 149/74, BStBl. II 1977, 69; BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241; BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890; SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1981/82, 248). Den Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren ist an keiner Stelle zu entnehmen, dass der Gesetzgeber von diesem Sprachgebrauch abweichen wollte.

Sprachlich-grammatikalische Auslegung: In der Kontroverse um die stl. Anerkennung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten, die schließlich zur Einf. des § 15a führte, ist darunter immer das Kapitalkonto des Kommanditisten in der StBil. der Gesellschaft verstanden worden (s. Anm. 3 ff.). Dies gilt für Rspr., Literatur und die sich mit dieser Frage beschäftigenden staatlichen Gremien gleichermaßen.

Maßgeblich BFH v. 13.3.1964 – VI R 343/61 S, BStBl. III 1964, 359; beibehalten in BFH v. 19.11.1964 – IV R 455/61 U, BStBl. III 1965, 111; BFH v. 25.8.1966 – IV R 307/65, BStBl. III 1967, 69; BFH v. 8.3.1973 – IV R 77/72, BStBl. II 1973, 398; BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164. Ebenso die Steuerreformkommission in ihrem 1971 veröffentlichtem Gutachten, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Tz. V 333 ff. und die Entschließung des BRat v. 3.6.1977, BRDrucks. 511/79, zur Abschaffung des negativen Kapitalkontos; schließlich THIEL, DB 1979, 664.

An diesen Sprachgebrauch knüpft § 15a zunächst an. Ein anderes Verständnis des Begriffs erschließt sich aus seinem Wortlaut, der für die Nichtberücksichtigung des SonderBV im Verlustausgleichsvolumen des § 15a spricht, nicht.

Logisch-systematische Auslegung: Allerdings knüpft § 15a an die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 an, der eine Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft vorsieht, in der sich der Gewinn des Mitunternehmers aus seinem Anteil am Gewinn der PersGes. nach StBil. zuzüglich seiner Gewinne aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen sowie den sonstigen SonderBE und -BA ergibt. Daraus lässt sich die Einbeziehung des SonderBV in das Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a allerdings nicht ableiten, da § 15 Abs. 1 Nr. 2 eine einheitliche Behandlung des ermittelten und dem Mitunternehmer zugerechneten Gewinns oder Verlustes nicht verlangt (s. die – insoweit unstreitige – Auslegung des Abs. 1 Satz 1, bei der nach allgemeinem Verständnis unter „Anteil am Verlust“ nur der Anteil am Verlust der KG nach StBil. verstanden wird, s. Anm. 75; str. ist insoweit nur, ob vor Anwendung des § 15a die Verrechnung mit Gewinnen aus dem SonderBV zulässig ist). Wie dargestellt knüpft § 15a mit seiner Verlustverrechnungsbeschränkung bereits auf der Ebene der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers an und differenziert nach Vermögensbereichen (vgl. Anm. 76). Da § 15a weder die Entsch. über die Einkunftsart noch die Zurechnung dieser Einkünfte berührt, ist dies mit dem Regelungszweck des § 15 Abs. 1 Nr. 2 vereinbar. Dann lässt sich allerdings kein systematisches Argument finden, warum § 15 Abs. 1 Nr. 2 für die Bestimmung des Verlustausgleichsvolumens anhand des Kapitalkontos in § 15a bestimmend sein sollte.

Teleologische Auslegung: Nach dem Regelungszweck des § 15a (s. Anm. 7 ff.) sollen sich Verluste eines beschränkt Haftenden Gesellschafters erst auswirken, wenn er sie auch wirtschaftlich zu tragen hat. Mit diesem Regelungszweck ist die

Berücksichtigung von positivem SonderBV im Kapitalkonto des Kommanditisten nicht vereinbar, denn mit diesem Vermögen haftet der Kommanditist für Verlustanteile nicht einmal künftig, sondern überhaupt nicht, da das in seinem Alleineigentum stehende SonderBV gerade nicht der gesamthänderischen Bindung unterliegt (zust. HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 36 [11/2016]). Eine Einbeziehung des positiven SonderBV in das Kapitalkonto und damit in das Verlustausgleichsvolumen verlagert die stl. Wirksamkeit der Verluste entgegen der tatsächlich eingetretenen wirtschaftlichen Belastung zeitlich nach vorne, eine Einbeziehung des negativen SonderBV zeitlich nach hinten.

Beispiel: Das Kapitalkonto des Kommanditisten in der StBil. der KG ist durch Verluste vorangegangener Wj. 0 €. Eine Außenhaftung besteht nicht. Der Kommanditist hat zugleich ein Grundstück an die Gesellschaft vermietet, das mit 500 000 € in seiner Sonderbilanz steht. Für die Überlassung des Grundstücks erhält er eine jährliche Vergütung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 iHv. 30 000 €. Sein Anteil am Verlust der Gesellschaft beträgt im Jahr 01 ./.. 100 000 €.

Bezieht man das positive SonderBV in das Kapitalkonto des § 15a mit ein, ist der Anteil am Verlust der KG iHv. ./.. 100 000 € gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 voll ausgleichbar, da das Kapitalkonto aE des Jahres 500 000 € ausweist. Es findet demnach iHv. 30 000 € ein Ausgleich mit den Gewinnen aus dem SonderBV statt. Die restlichen 70 000 € stehen zum Ausgleich mit anderen Einkünften oder zum Verlustvor- oder -rücktrag zur Verfügung, obwohl der Kommanditist weder mit den Gewinnen aus dem SonderBV, noch mit diesem selbst für den Verlust im Gesamthandsvermögen haftet.

Richtigerweise lautet das Erg. bei der Anwendung des Abs. 1: Mangels bestehender Außenhaftung iSv. Abs. 1 Satz 2 EStG, § 171 Abs. 1 HGB und mangels positiven Kapitalkontos iSv. Abs. 1 Satz 1 ist der Verlustanteil des Kommanditisten nicht ausgleichbar oder abziehbar, sondern bloß mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar. Die SonderBE iHv. 30 000 € sind dagegen zu versteuern.

Hinsichtlich der Berücksichtigung des negativen SonderBV hat der BFH v. 1.6.1989 (BFH v. 1.6.1989 – IV R 19/88, BStBl. II 1989, 1018) eindrucksvoll dargelegt, warum es nicht einsichtig ist, dass die Ausgleichbarkeit eines Verlustanteils wegen eines zusätzlichen Verlustes im SonderBV gemindert werden soll, zumal wenn dies von der zeitlichen Folge abhängt, in der die Verluste eintreten (vgl. Anm. 83).

Die vom BFH vorgenommene Einbeziehung der Ergänzungsbilanz eines Kommanditisten in das Kapitalkonto iSd. § 15a ergibt sich ebenfalls zwingend aus dem Regelungszweck. Dies zwar nicht schon aus der Tatsache, dass der Kommanditist mit den in der Ergänzungsbilanz über die erhöhten AK ausgewiesenen stillen Reserven für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet, aber daraus, dass diese AK den tatsächlichen Kapitaleinsatz des Kommanditisten auf seinen Gesellschaftsanteil widerspiegeln. Dieser Kapitaleinsatz bestimmt den Umfang seines unternehmerischen Risikos in diesem Vermögensbereich und damit sein Verlustausgleichspotential iSv. Abs. 1 Satz 1.

c) Umfang des Kapitalkontos

86 aa) Einlageleistung

Für die Höhe des Kapitalkontos iSd. Abs. 1 Satz 1 ist nach dem eindeutigen Wortlaut der Norm auf die tatsächlich geleistete und nicht die vertraglich bedungene Pflichteinlage abzustellen. Diese kann durch einen Forderungsverzicht oder – bei der sog. gesplitteten Einlage – auch durch Darlehen geleistet werden. Eigenkapitalersetzende Darlehen nach § 172a HGB aF iVm. § 32a GmbHG (zu den Änderungen durch das MoMiG s. Anm. 20, 91) erhöhten hingegen das Kapitalkonto iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht. Bei diesen wie bei allen anderen Konten des Gesellschafters ist das entscheidende Kriterium der Zuordnung zum Gesellschafts- oder SonderBV die Verlustverrechnung. Nur soweit diese stattfindet,

„verliert“ der Gesellschafter die ausgewiesenen Beträge im Verlustentstehungsjahr. Alle anderen ausgewiesenen Guthaben nehmen nicht am vollen Eigenkapitalrisiko teil, sondern verkörpern unentziehbare Forderungen des Gesellschafters, die zu seinem SonderBV gehören. Aus diesem Grund erhöhen auch Gewinnrücklagen nicht das Kapitalkonto des Kommanditisten, wenn sie – wie im Vier-Konten-Modell – nicht mit anfallenden Verlusten verrechnet werden. Hier, wie beim eigenkapitalersetzenden Darlehen oder beim Darlehen mit Rangrücktritt, ist lediglich die Fälligkeit aufgeschoben, aber nicht der Forderungscharakter aufgegeben. Aktivische Darlehenskonten mindern das Kapitalkonto des Kommanditisten nicht, wenn die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst ist.

bb) Maßgeblichkeit der geleisteten Pflichteinlage

87

Das Kapitalkonto des Kommanditisten als pagatorische Größe wird bestimmt durch seine geleistete Einlage, anfallende Verluste, stehen gelassene Gewinne und Entnahmen. Dass Abs. 1 Satz 1 das Kapitalkonto ebenfalls idS versteht, ergibt sich eindeutig aus Abs. 1 Satz 2, der eine Außenhaftung nur berücksichtigt, soweit sie die geleistete Einlage übersteigt. Auch der BFH geht in seiner Rspr. teils ausdrücklich (BFH v. 19.5.1987 – VIII B 104/85, BStBl. II 1988, 5 [9]), teils konkludent (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 8/87, BStBl. II 1992, 232; BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164) davon aus, dass die am Bilanzstichtag tatsächlich geleistete Einlage entscheidend ist (zust. BORDEWIN, DStR 1994, 673).

Die Einlage (iSd. §§ 167 Abs. 2, 169 Abs. 1) gilt erst dann als tatsächlich geleistet, wenn sie durch Zuführung eines Vermögenswerts erbracht ist, wenn also dem Gesellschaftsvermögen etwas von außen zugeflossen ist, was den bilanziellen Unternehmenswert erhöht oder die Passiva mindert und so Einfluss auf das Kapitalkonto nimmt (stRspr. BFH v. 29.8.1996 – VIII B 44/96, BFHE 182, 26; BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, BStBl. II 2002, 339; BFH v. 7.8.2002 – VIII B 90/02, BFH/NV 2002, 1577; BFH v. 3.12.2002 – IX R 24/00, BFH/NV 2003, 894; BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; BFH v. 7.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533; BFH v. 6.3.2007 – IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130; BFH v. 27.3.2007 – IV B 149/05, BFH/NV 2007, 1502; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126, mit Anm. WEIGL, MittBayNot. 2009, 23; BFH v. 24.4.2014 – IV 18/10, BFH/NV 2014, 1516; BFH v. 18.5.2017 – IV R 36/14, DB 2017, 1557, zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen). Die im Innenverhältnis gegenüber der KG bestehende Verpflichtung zur Einlage, also die noch ausstehende Einlage des Kommanditisten oder auch eine sonstige Forderung der Gesellschaft gegenüber dem betreffenden Gesellschafter, reicht hierfür nicht aus (stRspr. BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126, mwN; vgl. auch RODEWALD, GmbHR 2004, 563; WEIGL, MittBayNot. 2009, 23; krit. CREZELIUS, NZI 2005, 321). Auch die Übernahme von einer Gesellschaftsschuld gegenüber der Gesellschaft ist nur dann als geleistete Einlage iSv. § 15a anzusehen, wenn die Gesellschaft endgültig von ihrer Schuld befreit wird. Eine spätere Genehmigung der Schuldübernahme durch den Gläubiger wirkt strechtl. nicht auf den Zeitpunkt der Verpflichtung zurück (BFH v. 7.8.2002 – VIII B 90/02, GmbHR 2002, 1255; BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; best. durch BFH v. 7.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533).

Abgrenzung zur noch ausstehenden Pflichteinlage: Der Wortlaut lässt hier einer abweichenden Auslegung keinen Spielraum, zumal er sich mit dem an die-

ser Stelle eindeutig zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers deckt (BTDrucks. 8/3648, 16), auch wenn für die in der Literatur teilweise vertretene Gegenansicht, nach der auf die vertraglich bedungene und nicht die geleistete Einlage für die Bestimmung des Kapitalkontos abzustellen sein soll, (vgl. KNOBBE-KEUK, *StuW* 1981, 97 [101]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 494; JAKOB, *BB* 1988, 1429 [1431]) manches spricht. Nach Abs. 1 Satz 2 ist für das Verlustausgleichsvolumen die in das Handelsregister eingetragene Haftsumme maßgeblich, wenn sie die geleistete Pflichteinlage übersteigt. Der Gesetzgeber stellt damit auf den Umfang ab, in dem der Gesellschafter im Außenverhältnis Gläubigern der Gesellschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet (vgl. auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, *BStBl. II* 2009, 272). Die vertraglich bedungene Pflichteinlage stellt dagegen eine Verpflichtung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft dar, diese zu erbringen. Im Gesellschaftsvermögen besteht somit eine innerbetriebliche Einlageforderung, die wie das übrige Gesellschaftsvermögen auch zur Befriedigung der Gläubiger – etwa mittels Abtretung (vgl. BGH v. 19.12.1974 – II ZR 27/73, *BGHZ* 63, 338) oder Pfändung – zur Verfügung steht (JAKOB, *BB* 1988, 1429 [1431]). Dann allerdings ist schwer verständlich, warum die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme aufgrund der Außenhaftung das Verlustausgleichsvolumen in Abs. 1 erhöht, während die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung im Innenverhältnis unberücksichtigt bleibt (KNOBBE-KEUK, *StuW* 1981, 97 [101]).

Abgrenzung zur überschießenden Innenhaftung: Ähnlich gelagert ist die Situation beim Kommanditisten, der im Außenverhältnis weiterhin nur nach Maßgabe der eingetragenen Haftsumme haftet, im Innenverhältnis jedoch die Verpflichtung übernommen hat, für die Verpflichtungen der Gesellschaft unbeschränkt nach Maßgabe seines Verlustanteils zu haften (für den also § 167 Abs. 3 HGB abgedungen ist); ferner beim Gesellschafter einer in das Handelsregister eingetragenen lediglich kleingewerblich tätigen GbR, der ebenfalls im Innenverhältnis unbeschränkt am Verlust teilnimmt. Auf beide ist § 15a anwendbar, da er an die formale Stellung als Kommanditist und nicht an deren materiellen Gehalt anknüpft (s. Anm. 73). Auch hier führt die bloße Verpflichtung im Innenverhältnis nicht zu einem erhöhten Verlustausgleichsvolumen (ganz hM; vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 62; BITZ in LBP, § 15a Rn. 10, 28 [8/2013]; anders im Fall der Abtretung des Anspruchs an Gesellschaftsgläubiger (jedenfalls bei Abtretung an erfüllungstat, BFH v. 29.8.1996 – VIII B 44/96, *BFHE* 182, 26; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, *BStBl. II* 2008, 126; vgl. JAHNDORF/REIS, *FR* 2007, 424) und drohender Inanspruchnahme (BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, *BStBl. II* 2002, 339; BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, *BStBl. II* 2004, 231; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, *BStBl. II* 2008, 126; BFH v. 19.10.2007 – IV B 157/06, *BFH/NV* 2008, 211; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 46 [11/2016]; BITZ in LBP, § 15a Rn. 45 [10/2016]; vgl. auch KEMPERMANN, *FR* 2008, 369). Zwar liegt der wirtschaftliche Anknüpfungspunkt des § 15a, die sich aus § 167 Abs. 3 HGB ergebende Verlusttragung nur mit zukünftigen Gewinnen, gerade nicht vor (vgl. zu diesem Wertungswiderspruch auch von BECKERATH in KSM, § 15a, Rn. B 239 [7/2009]), gleichwohl erscheint eine Lösung *de lege lata* nicht möglich.

KORN, *KÖSDI* 1994, 9907 (9916), will deshalb solche Kommanditisten wie persönlich haftende Gesellschafter behandeln und § 15a nicht anwenden. Die Bildung einer Rückstellung im SonderBV des Gesellschafters (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 128, 129 mwN; so noch SCHULZE-OSTERLOH in der Voraufgabe § 15a Anm. 202, 266, 147, hat der BFH ausdrücklich abgelehnt (BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, *BStBl. II* 1996, 226; s. auch OFD Münster v. 21.7.1995, *DStR* 1995, 1577; BFH v.

21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [888], zu Bürgschaftsverpflichtungen des Kommanditisten).

cc) Handelsrechtliche Zuordnung der Gesellschafterkonten

88

Zieht man mit der hier vertretenen Auffassung und hM das SonderBV des Kommanditisten nicht in das Kapitalkonto mit ein, ist eine Trennung des SonderBV- vom Gesamthandsvermögensbereich erforderlich. Dazu müssen die bei der Gesellschaft geführten Gesellschafterkonten jeweils einem dieser Vermögensbereiche zugeordnet werden – eine Zuordnungsentscheidung, die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 weitestgehend vernachlässigt werden kann, da diese Vorschrift Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern in das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft einbezieht.

Gesellschafterkonten nach dem HGB: Ausgangspunkt für die Trennung der Vermögensbereiche ist die handelsrechtl. Zuordnung der Konten (s. dazu ausführlich HUBER, ZGR 1988, 4; LEY, DSrR 2009, 613; vgl. auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272).

► *Das Kapitalkonto des Kommanditisten nach der gesetzlichen Regelung:* Für Kommanditisten sieht das Gesetz zwei Gesellschafterkonten vor. Er hat gem. § 120 Abs. 2 HGB ein bewegliches Kapitalkonto. Sein Kapitalanteil ist durch § 167 Abs. 2 HGB aber auf den Betrag der vertraglich festgesetzten Einlage (Haft- bzw. höhere Pflichteinlage) der Höhe nach begrenzt. Wenn der Kommanditist daher seine Einlage durch Einzahlung oder Stehenlassen von Gewinnen erbracht hat, werden weitere Gewinnanteile einem zweiten Konto zugeführt. Entnahmen belasten das zweite Konto. Ein Guthaben auf diesem Konto kann jederzeit entnommen werden (auch in Folgejahren; die für den oHG-Gesellschafter und Komplementär vorgesehene Entnahmebeschränkung des § 122 Abs. 1 HGB gilt gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 HGB für den Kommanditisten nicht). Verlustanteile des Kommanditisten mindern wegen der fehlenden Nachschusspflicht nicht das zweite Konto, sondern nur das Kapitalkonto. Dieses kann dabei negativ werden. Ist der Habensaldo des Kapitalkontos unter den Bestand der Einlage abgesunken, sind Gewinnanteile gem. § 120 Abs. 2 HGB dem Kapitalkonto gutzuschreiben, bis der Stand der Einlage wieder erreicht ist. Bis dahin ist der Kommanditist zur Entnahme von laufendem Gewinn nicht berechtigt, § 169 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 Alt. 1 HGB (sehr wohl aber zur Entnahme früherer Gewinne vom zweiten Konto; eine derartige Entnahme führt auch nicht zu einem Wiederaufleben der Außenhaftung; vgl. HUBER, ZGR 1988, 4 [35]).

Während das erste Konto des Kommanditisten handelsrechtl. Kapitalkontencharakter hat, weist das zweite Konto eine jederzeit fällige, unentziehbare Forderung des Kommanditisten gegenüber der Gesellschaft aus. Dies gilt auch, soweit vertraglich die Entnahme beschränkt ist, denn eine solche Beschränkung ändert nichts am Forderungscharakter des Guthabens auf diesem Konto, sondern hebt lediglich die Fälligkeit des Anspruchs auf Auszahlung auf (LEY, KÖSDI 1994, 9972; GOCKE/ROGALL, FS Schaumburg, 345 [350]; s. auch BFH v. 3.12.1980 – II R 66/77, BStBl. II 1981, 280; BFH v. 3.11.1982 – II R 94/80, BStBl. II 1983, 240; BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272). Der dem Kapitalkonto gutgebrachte Kapitalanteil ist gem. § 121 Abs. 1 HGB mit 4 % zu verzinsen (im Umkehrschluss aus § 167 Abs. 2 HGB); ein Guthaben auf dem Forderungskonto ist dagegen unverzinslich.

► *Abweichende Handhabung durch die Gesellschafter:* Nach dem Gesetz kann ein Debet des Kommanditisten auf dem zweiten Konto nicht entstehen: Der Kommanditist hat nach § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB nur Anspruch auf Auszahlung der

auf dem zweiten Konto gutgeschriebenen Gewinne; er darf das Konto nicht überziehen. Werden dem Kommanditisten trotzdem Vorschüsse gewährt – etwa aufgrund gesellschaftsrechtl. Treuepflicht (zB soweit sie erforderlich sind, um den Kommanditisten in den Stand zu setzen, die auf die Beteiligung entfallenden Steuern und Steuervorauszahlungen zu entrichten, str., vgl. PRIESTER in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, § 122 HGB Rn. 59; GRUNEWALD in MüKo HGB, 3. Aufl. 2012, § 169 HGB Rn. 1) oder ausdrücklicher Vereinbarung –, stellt der entstehende Sollsaldo keine Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter dar, sondern vermerkt lediglich die Tatsache, dass eine VorausZ auf zukünftige Guthaben erfolgt ist. Der Saldo ist mit künftigen Gewinnen auszugleichen. Damit stellt dieser Vorschuss eine Zurückzahlung der Einlage iSd. § 172 Abs. 4 HGB dar, der das Kapitalkonto angreift und eigentlich auf diesem verbucht werden müsste. Wird er auf dem zweiten Konto verbucht und wird dieses damit aktivisch, erlangt es handelsrechtl. Kapitalkontencharakter. Unbefugte (Über-)Entnahmen sind dagegen in der Bilanz der Gesellschaft als Forderungen auszuweisen und mindern das Kapitalkonto nicht.

Abweichende vertragliche Regelungen: Die nach dem HGB für KG-Gesellschafter zu führenden Konten werden den praktischen Bedürfnissen häufig nicht gerecht. Dies betrifft zum einen den Wunsch, die Rechte der Gesellschafter – vor allem Gewinn- und Verlustbeteiligung und das Stimmrecht – nach Maßstab ihrer unterschiedlichen Kapitalbeteiligung festzusetzen, zum anderen den Fall, dass der Gesellschaftsvertrag Entnahmebeschränkungen zur Bildung von Rücklagen vorsieht, die das Eigenkapital stärken sollen. Hieraus entsteht das Bedürfnis, bei der Kontenführung zwischen entnahmefähigen und nicht entnahmefähigen Guthaben unterscheiden zu können. Aus diesen Gründen hat sich in der Praxis eine je nach konkreter Bedürfnislage abweichende Kontenführung herausgebildet (vgl. zu den Gestaltungsmöglichkeiten auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; LEY, DStR 2009, 613; LEY, KÖSDI 1994, 9972; HUBER, ZGR 1988, 4 [86 ff.]; KEMPERMANN, DStR 2008, 1917; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489; BITZ, GmbHR 2008, 1001; WÄLZHOlz, DStR 2011, 1815).

► *Zwei-Konten-Modell:* So ist zum einen eine Aufteilung des Kapitalkontos des Kommanditisten in ein festes und ein variables Kapitalkonto anzutreffen (sog. Zwei-Konten-Modell). Auf dem festen Kapitalkonto wird die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Einlage verbucht, auf dem variablen Kapitalkonto dagegen die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Entnahmen. Erreicht wird mit dieser Zweiteilung, dass aus den festen Kapitalkonten der Gesellschafter im Verhältnis zur Gesamtsumme dieser Konten die Beteiligungsquote des einzelnen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen hervorgeht. Aus diesem Grund wird auch die noch nicht erbrachte Einlage auf dem festen Kapitalkonto gebucht und auf dem variablen Kapitalkonto gegengebucht. Wird sie geleistet, wird das Debet auf dem zweiten Konto beseitigt. Die vorgesehene Verbuchung von Verlusten auf dem variablen Kapitalkonto bewirkt für Kommanditisten allerdings, dass faktisch entgegen § 167 Abs. 2, § 169 Abs. 2 HGB Verluste des laufenden Jahres mit nicht entnommenen Gewinnen aus Vorjahren verrechnet werden und der Kommanditist demzufolge über seine Einlage hinaus mit diesen Gewinnen haftet.

► *Drei-Konten-Modell:* Wollen die Gesellschafter diese umfassende Haftung mit Gewinnen früherer Jahre vermeiden bzw. den Umfang dieser Haftung selbst bestimmen, können sie zwischen entnahmefähigen und nicht-entnahmefähigen Gewinnen differenzieren, indem sie auf dem variablen Kapitalkonto lediglich

die nicht entnahmefähigen Gewinne sowie die Verlustanteile buchen, während auf einem dritten Konto die entnahmefähigen Gewinnanteile und die Entnahmen verbucht werden, aber auch sonstige zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten aus Tätigkeitsvergütungen, Zinsen, etc. (sog. Drei-Konten-Modell).

► *Vier-Konten-Modell*: Wollen die Gesellschafter schließlich einen Teil der Gewinne zur Kapitalstärkung in der Gesellschaft belassen, aber eine automatische Verrechnung dieser früheren Gewinne mit laufenden Verlusten ganz vermeiden, wird das variable Kapitalkonto ein weiteres Mal aufgeteilt in ein Konto, auf dem die nicht entnahmefähigen Gewinne ausgewiesen werden, und in ein Verlustvortragskonto, auf dem die Verluste verbucht werden. Die Folge ist, dass diese Verluste lediglich mit zukünftigen Gewinnen vorrangig auszugleichen sind (sog. Vier-Konten-Modell).

Gelegentlich findet man in Gesellschaftsverträgen die Bestimmung, dass nicht entnahmefähige Gewinne nicht den variablen Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter gutgeschrieben werden sollen, sondern einer in der Bilanz zu bildenden gemeinschaftlichen Rücklage. Daraus ergibt sich allerdings kein Unterschied, da an der gemeinschaftlichen Rücklage jeder Gesellschafter wiederum nach Maßgabe seines Gewinnverteilungsschlüssels beteiligt ist; vgl. HUBER, ZGR 1988, 4 (91); BGH v. 29.5.1978 – II ZR 52/77, NJW 1979, 104.

Zuordnungskriterium für die handelsrechtl. Einordnung eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto ist die auf diesem Konto stattfindende Verlustverrechnung, aus der sich ergibt, dass auf diesem Konto befindliche Guthaben nach dem Willen der Gesellschafter als Eigenkapital behandelt werden sollen. Dies sind im Zwei- und Drei-Konten-Modell jeweils das feste und variable Kapitalkonto (unstr.; vgl. LEY, KÖSDI 1992, 9972 mwN), im Vier-Konten-Modell das feste Kapitalkonto und das Verlustvortragskonto. Guthaben auf diesen Konten stellen keinen fälligen unentziehbaren Anspruch des Gesellschafters dar, Sollsalden auf diesen Konten keine Forderung der Gesellschaft. Ein bestehender Saldo ist lediglich mit zukünftigen Gewinnen zu verrechnen. Auszahlungen an den Kommanditisten bei vorhandenem oder entstehendem negativen variablen Kapitalkonto lassen demgemäß seine Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB wiederaufleben, da sie mangels Deckung des variablen Kapitalkontos das feste Kapitalkonto angreifen. Bei Ausscheiden ist der Kommanditist lediglich zur Erstattung offenstehender Gewinnvorschüsse verpflichtet (HUBER, ZGR 1988, 4 [41, 59]).

Alle anderen Konten weisen unentziehbare Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft aus. Das gilt auch für das variable Kapitalkonto des Vier-Konten-Modells, auf dem die nichtentnahmefähigen Gewinne verbucht werden. Durch die Entnahmebeschränkung wird lediglich die Fälligkeit verlagert, nicht jedoch der Forderungscharakter aufgehoben, denn bei Ausscheiden des Kommanditisten wird ein vorgetragener Verlust lediglich mit dem festen Kapitalkonto verrechnet (vgl. HUBER, ZGR 1988, 4 [88]). Aufgrund von Vorschüssen auf zukünftige Gewinne aktivische Forderungskonten des Gesellschafters mindern dagegen sein Kapitalkonto, da er einen solchen Saldo lediglich mit zukünftigen Gewinnen bzw. bei Ausscheiden ausgleichen muss und der Vorschuss auf zukünftige Gewinne damit letztlich eine Rückzahlung der geleisteten Einlage ist (vgl. dazu schon die vorangegangenen Ausführungen zum aktivischen Darlehenskonto bei den gesetzlich vorgesehenen Gesellschafterkonten). Das Wiederaufleben der Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB hängt in dieser Situation davon ab, ob der Saldo des Darlehenskontos nach der Verrechnung mit dem variablen Kapitalkonto das feste Kapitalkonto angreift (vgl. HUBER, ZGR 1988, 4 [77]).

89 dd) Kapitalkonto nach § 15a

Verlustverrechnung als Zuordnungskriterium: Die Qualifizierung eines Gesellschafterkontos als Kapital-/Beteiligungskonto bzw. als Forderungs-/Verbindlichkeitskonto hat Einfluss auf das Verlustausgleichsvolumen des Abs. 1 Satz 1, wenn man mit der hM und hier vertretenen Auffassung in das Kapitalkonto des § 15a das SonderBV des Gesellschafters nicht einbezieht, denn Gesellschafterkonten, die eine Forderung oder Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft ausweisen, sind allenfalls positives oder negatives SonderBV. Da § 15a den einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteil am Verlust der KG nur in dem Umfang stl. anerkennen will, in dem dieser Verlust eine wirtschaftliche Belastung darstellt, ist entscheidendes Kriterium für eine Zuordnung eines Gesellschafterkontos zum Kapitalkonto iSd. § 15a ebenfalls die Verlustverrechnung. Nur wenn und soweit der Habensaldo eines Gesellschafterkontos mit eintretenden Verlusten der Gesellschaft verrechnet wird, „verliert“ der Kommanditist eingesetztes Kapital, trägt also eine wirtschaftliche Belastung. Damit entspricht die Qualifizierung eines passivischen Gesellschafterkontos als Kapitalkonto iSd. § 15a anhand des Kriteriums der Verlustverrechnung der handelsrechtl. Qualifizierung.

Kapitalverkehrssteuerlich war allg. anerkannt, dass für die strechtl. Natur eines Gesellschafterkontos die gesellschaftsrechtl. Beurteilung maßgebend ist; vgl. BFH v. 22.8.1990 – I R 119/86, BStBl. II 1991, 415; BFH v. 31.7.1991 – I R 34/89, BFH/NV 1992, 486. Da auch die ESt an das PersGes-Recht anknüpft, gilt für sie zunächst nichts anderes, s. dazu im Zusammenhang mit der Einheitswertaufteilung auch BFH v. 3.11.1993 – II R 96/91, BStBl. II 1994, 88. Maßgeblich sind damit auch stl. die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen und die tatsächliche Handhabung. Die Kontenbezeichnung hat dabei lediglich Indizwirkung (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812; im konkreten Fall stellte sich ein Vier-Konten-Modell als ein Zwei-Konten-Modell heraus).

Soweit sich die Rspr. (BFH v. 17.12.1980 – II R 36/79, BStBl. II 1981, 325; BFH v. 3.2.1988 – I R 394/83, BStBl. II 1988, 551; BFH v. 26.6.2006 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103; BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; FG Nürnberg v. 28.1.2010 – 5 K 3989/07, juris, insofern nicht anders: BFH v. 24.4.2014 – IV 18/10, BFH/NV 2014, 1516; FG Hamburg v. 20.10.2006 – 7 K 151/04, EFG 2007, 405, nrkr., Az. BFH IV R 98/06; Nds. FG v. 5.10.2004 – 11 V 335/03, juris, rkr.) und Verwaltung (BMF v. 23.11.1993 – IV B 2 - S 2241a - 51/93, BStBl. I 1993, 934) mit der Zuordnung von Gesellschafterkonten zu den verschiedenen Vermögensbereichen auseinandergesetzt haben, sind sie diesem Ansatz im Wesentlichen gefolgt und haben ebenfalls in der Verlustverrechnung das entscheidende Indiz für die Qualifizierung eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto gesehen. Die FinVerw. bezieht allerdings die in der Bilanz ausgewiesenen Kapital- und Gewinnrücklagen generell in das Kapitalkonto mit ein. Dies ist dann fragwürdig, wenn auf diesen Rücklagenkonten (wie im Vier-Konten-Modell) keine Verlustverrechnung erfolgt. Dass der Gesellschafter auf diesem Konto Gewinne aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Entnahmebeschränkung stehen lässt, genügt nicht, sie als gesamthänderisch gebundenes, eingelegtes Kapital anzusehen.

Dagegen sprach bisher bereits die Tatsache, dass dieses Guthaben keinen eigenkapitalersetzenden Charakter iSd. § 172a HGB aF iVm. § 32a GmbHG haben konnten, da wegen der Entnahmebeschränkung kein Stehenlassen in der Krise vorliegt; HUBER, ZGR 1988, 4 [39]; zu den Voraussetzungen vgl. K. SCHMIDT in MüKo HGB, 1. Aufl. 2002; § 172a HGB Rn. 18, 30. Wenn es schon am eigenkapitalersetzenden Charakter fehlt, ist nicht begründbar, warum für Zwecke des § 15a Eigenkapital vorliegen soll.

Der Verzinsung wollen Rspr. und Verwaltung bei einer fehlenden Regelung zur Verlustverrechnung uE unzutreffend Indizwirkung zuerkennen. Danach soll eine gewinnabhängige Vorabverzinsung in Anlehnung an § 121 Abs. 1 und 2 HGB für das Vorliegen eines Kapitalkontos sprechen (BFH v. 5.3.1991 – VIII R 93/84, BStBl. II 1991, 516; BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812, mit Anm. KEMPERMANN, FR 2008, 1113; zust. VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 428 [7/2009]), während eine Verzinsung außerhalb der Gewinnverteilung, die für die Gesellschaft Aufwand darstellt, auf den Schuldcharakter des Gesellschafterkontos hinweise (BFH v. 31.7.1991 – I R 34/89, BFH/NV 1992, 486). Für § 15a ist dieses Zuordnungskriterium irrelevant, da es immer erst zur Anwendung kommt, wenn Verluste eingetreten und auf den Konten der Gesellschafter gebucht worden sind. Die tatsächliche Handhabung der Verlustverrechnung ist damit ausschlaggebend. Dabei genügt eine ein- bzw. erstmalige Verlustverrechnung, um ein Konto als Kapitalkonto zu qualifizieren (BFH v. 3.11.1993 – II R 96/91, BStBl. II 1994, 88). Für eine vorab erfolgende Qualifizierung besteht kein Bedarf. Die Verzinsung kann schon deshalb kein Indiz sein, da handelsrechtl. sowohl die Verzinsung von Fremdkapital (§ 111 HGB) als auch von Kapitalanteilen im Rahmen der Gewinnverteilung (§ 121 Abs. 1 und 2, § 168 Abs. 1 HGB) gleichermaßen üblich und typisch sind (BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36).

Weitere Indizien (vgl. FG Nürnberg. v. 28.1.2010 – 4 K 612/2007, StBW 2010, 438, nrkr., Az. BFH IV B 20/10; DÖRSCH, jurisPR-SteuerR 39/2008 Anm. 3) sind die Einbeziehung des Kontos in das Auseinandersetzungsguthaben, die Erfassung von Einlagen und Entnahmen auf dem Konto sowie das Fehlen eines Darlehensvertrags. Grundsätzlich unbedeutend ist die Bezeichnung des Kontos (vgl. BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812).

ee) Aktivisches Darlehenskonto

90

Wird die Summe der Kapitalkonten des Kommanditisten negativ, ist das Verlustausgleichsvolumen des Abs. 1 Satz 1 aufgebraucht und weitere Verluste sind nur noch nach Abs. 2 verrechenbar. Ein Forderungskonto des Gesellschafters (also im Drei- und Vier-Konten-Modell das Konto, auf dem die entnahmefähigen Gewinnanteile verbucht werden) kann bei der Gesellschaft dagegen nur negativ und damit aktivisch werden, wenn diese dem Gesellschafter einen höheren Betrag auszahlt, als auf dem Konto ausgewiesen ist, ihm letztlich also ein Darlehen gewährt (vgl. BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272) oder der Kommanditist der Gesellschaft von Beginn an ein Schuldversprechen gewährt (FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 7 K 7294/11, EFG 2015, 291, rkr.; hier: aktivistisches Darlehenskonto aufgrund einer Einbringung von Gesellschaftsanteilen zu Buchwerten).

Steuerrechtliche Einordnung: Steuerrechtlich ist die Einordnung des aktivischen Darlehenskontos str. Teilweise wird es als Verbindlichkeitskonto (WÜLLENKEMPER, BB 1991, 1904 [1908]; BORDEWIN, StbJb. 1992/93, 177) angesehen, meistens im Rückschluss aus dem Forderungscharakter des passivischen Darlehenskontos. Nach aA des BFH ist dagegen zunächst zu differenzieren, ob die Entnahmen zulässig oder unzulässig waren. Für unzulässige Entnahmen hat der BFH entschieden, dass ein hierdurch aktivisch gewordenes Kapitalkonto als Forderungskonto anzusehen ist (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; vgl. auch LEY, DStR 2009, 613; Anm. zum Ur. KEMPERMANN, FR 2009, 583; zu überhöhten Entnahmen im Zwei-Konten-Modell s. STEGER, DB 2006, 2086). Differenzierend und uE zutr. hat sich die OFD Münster zu aktivi-

schen Gesellschafterforderungskonten geäußert (OFD Münster v. 18.2.1994, DB 1994, 658; OFD Münster v. 4.12.2009, juris; OFD Rhld.-Pf. v. 4.12.2009, juris; zust. LEY, KÖSDI 1994, 9972 [9980]; abl. Brrz, DStR 1994, 1221). Danach soll die stl. Behandlung davon abhängen, ob das Darlehen an den Gesellschafter betrieblich oder außerbetrieblich veranlasst ist. Bei betrieblicher Veranlassung – etwa bei Überlassung zu marktüblichen Zinsen oder bei besonderem Interesse der Gesellschaft am Verwendungszweck (Anschaffung von SonderBV) – soll das aktivische Darlehenskonto ein Forderungskonto sein. Bei außerbetrieblicher Veranlassung – etwa, wenn der Gesellschafter sich eine Anschaffung im PV finanziert (s. dazu BFH v. 5.3.1991 – VIII R 93/84, BStBl. II 1991, 516), nicht marktüblich verzinst wird oder eine schriftliche Darlehensvereinbarung überhaupt fehlt – wird es zum Kapitalkonto.

Letztlich ist das der Fall, weil damit nur ein Vorschuss auf zukünftige Gewinne geleistet wird. Unverständlich ist die Auffassung der OFD Münster nur insoweit, als das aktivische Gesellschafterdarlehen eine anteilige Entnahme und bei Tilgung und Zinszahlung eine anteilige Einlage für alle Gesellschafter nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote sein soll. Da der Gesellschafter den Vorschuss spätestens bei Liquidation oder Ausscheiden zurückzahlen muss, liegt in dem Vorschuss eine Einlagenrückgewähr (Entnahme) iSv. § 172 Abs. 4 HGB vor, und in der Tilgung und den Zinsen (str., s. sogleich) eine entsprechende Einlage des Gesellschafters. Teilweise will die Literatur dabei noch differenzieren, ob bereits die Darlehensgewährung oder nur der günstige Zins außerbetrieblich veranlasst ist (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 630). Dies hätte zur Folge, dass statt der Forderung nur die Kapitalnutzung entnommen wird und nur die Zinsen als Einlage des Darlehen nutzenden Gesellschafters anzusehen sind.

Bedeutung für § 15a: Die Unterscheidung anhand der betrieblichen Veranlassung greift auch für § 15a.

► *Fehlt eine betriebliche Veranlassung* der Darlehensgewährung, kann darin nur eine das Kapitalkonto mindernde Einlagenrückgewähr bzw. Entnahme gesehen werden (BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, mit Anm. SEPPELT, BB 2015, 496; FG Nürnberg. v. 28.1.2010 – 4 K 612/07, StBW 2010, 438, nrkr., Az. BFH IV B 20/10).

Im Rahmen des § 15a kann die streitige Frage offengelassen werden, wie in diesem Fall die auf das aktivische Darlehenskonto gezahlten Zinsen des Gesellschafters einzuordnen sind. Handelsrechtlich sind diese Ertrag der Gesellschaft. Steuerrechtlich kann man sie als Einlage des Gesellschafters (so BORDEWIN, StJb. 1992/93, 178) oder als Gewinnverteilungsabrede ansehen (so WÜLLENKEMPER, BB 1991, 1904 [1908]). Materiell laufen beide Aussagen aber auf das Gleiche hinaus: Der Gewinnanteil des Gesellschafters wird um den Zins für das aktivische Gesellschafterkapitalkonto gemindert, sein Kapitalkonto iSd. Abs. 1 Satz 1 erhöht sich entsprechend (entweder durch die direkte Einlageleistung oder im Wege der Verwendung des vorab zugerechneten Gewinns zur Minderung des Sollsaldos auf dem aktivischen Darlehenskonto); vgl. LEY, KÖSDI 1994, 9972 (9979); anders KORN, KÖSDI 1994, 9907 (9911); OFD Münster v. 18.2.1994, DB 1994, 658, die anteilige Entnahmen und Einlagen bei allen Gesellschaftern annehmen.

► *Ist die Darlehensgewährung dagegen betrieblich veranlasst*, weist das aktivische Darlehenskonto des Gesellschafters eine echte Forderung der Gesellschaft aus. Dies gilt auch für den Fall der unbefugten Überentnahme durch den Gesellschafter, denn in diesem Fall besteht eine Forderung der Gesellschaft auf Rückführung des zu viel entnommenen Betrags. Dieser muss nicht lediglich zukünftige Gewinne stehen lassen; vgl. PRIESTER in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, § 122 HGB Rn. 44; aA KORN, KÖSDI 1994, 9907 (9911).

Beispiel: Kommanditist B ist mit 100000 € an der X-KG beteiligt. Als Haftsumme sind für den B im Handelsregister 50000 € eingetragen. Die KG führt für jeden Kommanditisten drei Konten. Die von B geleistete Einlage ist seinem festen Kapitalkonto

gutgeschrieben. Von seinem Gewinnanteil von 40 000 € im Jahre 01 werden vereinbarungsgemäß 20 000 € als nicht entnahmefähiger Gewinn auf seinem variablen Kapitalkonto gebucht. Die restlichen 20 000 € werden seinem Forderungskonto gutgeschrieben. Das Kapitalkonto des B iSv. Abs. 1 Satz 1 beträgt damit Ende 01 120 000 € (100 000 festes Kapitalkonto/20 000 variables Kapitalkonto).

Die KG will im Jahr 02 ihre Computeranlage erneuern und kommt mit B überein, dass dieser die Computeranlage auf eigene Kosten erwirbt und an die KG vermietet. Dazu gewährt sie ihm mit schriftlichem Darlehensvertrag zum marktüblichen Zins ein Darlehen iHv. 60 000 €. Da B sich gleichzeitig einen neuen Privat-Pkw. zulegen will, gewährt die KG ihm dazu ein weiteres Darlehen iHv. 50 000 €. Die Darlehen werden beide auf dem Forderungskonto gebucht. Auf B entfällt im Jahr 02 ein Verlustanteil iHv. ./ 100 000 €.

Die Darlehen mindern das Forderungskonto des B auf ./ 90 000 €. Dieses ist damit aktivisch. Der Kredit für die Computeranlage ist aus eigenbetrieblichem Interesse der KG an B zu marktüblichen Konditionen gewährt worden. Insoweit besteht eine echte Forderung der Gesellschaft gegenüber B. Der Kredit für den Privat-Pkw. stellt dagegen iHv. 20 000 € die Auszahlung des entnahmefähigen Gewinns des Vorjahres dar, iHv. 30 000 € liegt hingegen eine Rückzahlung der bisher erbrachten Einlage vor (die demnach eigentlich auf dem variablen Kapitalkonto zu buchen gewesen wäre). In Höhe von 30 000 € mindert daher das aktivische Forderungskonto des B sein Kapitalkonto iSv. Abs. 1 Satz 1. Dieses beträgt folglich vor der Verlustverbuchung 90 000 € (100 000 festes Kapitalkonto + 20 000 variables Kapitalkonto ./ 30 000 aktivisches Forderungskonto). Von dem Verlustanteil des B von ./ 100 000 € sind demnach 90 000 € gem. Abs. 1 Satz 1 ausgleich- und abziehbar. Da durch die Rückzahlung der Einlage wegen der geringeren Haftsumme keine Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 2, § 171 Abs. 1 HGB entstanden ist, sind die restlichen 10 000 € lediglich mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar. Das variable Kapitalkonto des B beträgt nach der Verlustverbuchung ./ 80 000 €.

ff) Eigenkapitalersetzendes Darlehen, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt 91

Bilanzierung als Fremdkapital: Guthaben auf Gesellschafterkonten mit Forderungscharakter konnten bei einer GmbH & Co. KG gem. § 172a HGB aF iVm. § 32a GmbHG eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Die Folge war, dass es bei Insolvenz der GmbH & Co. KG nicht angemeldet werden konnte (§ 32a Abs. 1 GmbHG) sowie der Insolvenzanfechtung unterlag (§ 135 InsO, zu Einzelheiten K. SCHMIDT in MüKo HGB, 1. Aufl. 2002, § 172a HGB Rn. 50, noch für die KO; grundlegend BGH v. 27.9.1976 – II ZR 162/75, BGHZ 67, 171; BGH v. 26.3.1984 – II ZR 14/84, BGHZ 90, 370) und damit seinen Forderungscharakter verlor. Voraussetzung war, dass der Kommanditist sein aus Gewinnen entstandenes Guthaben zu einem Zeitpunkt stehen lässt, in dem er sonst der Gesellschaft Eigenkapital zugeführt hätte. Dies wird angenommen, wenn die Gesellschaft kreditunfähig ist, also von dritter Seite zu marktüblichen Bedingungen keinen Kredit mehr erhalten würde (K. SCHMIDT in MüKo HGB, 1. Aufl. 2002, § 172a HGB Rn. 23 mwN; ein Stehenlassen in der Krise ist allerdings zu verneinen, wenn der Kommanditist aufgrund eines gesellschaftsvertraglichen Entnahmeverbots gar nicht in der Lage ist, sein Guthaben abzuziehen; HUBER, ZGR 1988, 4 [39]; zu den Voraussetzungen vgl. K. SCHMIDT in MüKo HGB, 1. Aufl. 2002, § 172a HGB Rn. 30). Dennoch waren solche kapitalersetzenden Forderungen nach der herrschenden Lehre in der HBil. und StBil. (der Gesellschaft) auf der Passivseite ungeachtet ihrer Funktion als Eigenkapital grds. als echtes Fremdkapital auszuweisen (PRIESTER, DB 1991, 1917, mwN; BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; BFH v. 5.2.1992 – I R 79/89, BFH/NV 1992, 629; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; FG Müns-

ter v. 1.9.2009 – 1 K 3384/06 F, EFG 2010, 52, rkr.). Demnach wird ein in der Krise stehen gelassenes Darlehenskonto bilanziell und materiell nicht zu einem Kapitalkonto des Gesellschafters (WACKER, BB 1999, 33; krit. KURTH/DELHAES, DB 2000, 2577).

Dagegen will WASSERMEYER, ZGR 1992, 639 (654); WASSERMEYER, StbJb. 1991/92, 345, einen Sachhaftungsanspruch (= Duldung des Gesellschafters der vorrangigen Verwertung der eigenkapitalersetzenden Leistung zu Zwecken der Gläubigerbefriedigung) der Gesellschaft in Höhe des Teilwerts der Gesellschafterforderung zum Einlagezeitpunkt aktivieren, dem eine entsprechende Verbindlichkeit des Gesellschafters als (kapitalkontenerhöhende) Einlage gegenübersteht (zu Recht abl. KNOBBE-KEUK, StbJb. 1991/92, 363 [370 ff.]; GROH, BB 1993, 1882 [1888]; RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [789 f.]; BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277).

Insoweit ist durch das MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) keine Änderung eingetreten. Zwar gibt es durch Aufhebung des § 172a HGB ab dem 1.11.2008 (vgl. Art. 25 MoMiG) keine kapitalersetzenden Finanzierungshilfen mehr (vgl. zum intertemporalen Recht Art. 103d EGIInsO; BGH v. 26.1.2009 – II ZR 260/07, DStR 2009, 699). Der mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens gesetzlich angeordnete Rangrücktritt für Darlehen von Kommanditisten, die mit mehr als 10 % am Haftkapital einer KG beteiligt sind, die weder eine natürliche Person noch eine Gesellschaft als persönlich haftenden Gesellschafter haben, bei denen ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (vgl. § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und 5, § 44a InsO), führt jedoch ebenso wenig zu einer Umqualifizierung des SonderBV in Eigenkapital der Gesellschafter wie die Anfechtungsmöglichkeiten nach § 135 InsO (vgl. dazu auch ALTMEPPEL, NJW 2008, 3601).

Keine Erhöhung des Kapitalkontos iSd. § 15a: Nach uE zutreffender Auffassung des BFH (v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347) und der FinVerw. (BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627, Tz. 6) erhöhte ein eigenkapitalersetzendes Darlehen des Kommanditisten an die Gesellschaft nicht dessen Kapitalkonto iSd. § 15a. Dem ist entgegengehalten worden, dies sei mit dem Regelungszweck des § 15a nicht vereinbar (SCHMIDT in SCHMIDT, 29. Aufl. 2010, § 15a Rn. 89; mittlerweile aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 88; für Behandlung als Eigenkapital auch SCHNEIDER, DB 1991, 1865 [1867]; offen LEY, KÖSDI 1992, 9151 [9155]). Deshalb wurde vorgeschlagen, den Grundsatz, dass positives SonderBV nicht in das Kapitalkonto iSv. § 15a einzubeziehen ist, für eigenkapitalersetzende Darlehen zu durchbrechen (MELICKE, DB 1992, 1802; KOLBECK, DB 1992, 2056 [2058]; U. PRINZ/THIEL, DStR 1994, 341 [345]; BORDEWIN, DStR 1994, 673 [676]; KORN, KÖSDI 1994, 9907 [9910]). Dies ist nicht zulässig. Auch hier kommt es darauf an, ob der Gesellschafter im Verlustentstehungsjahr mit seiner stehen gelassenen Darlehensforderung eine wirtschaftliche Belastung erfährt, und in welchem Vermögensbereich diese eintritt. Die aus dem Regelungszweck zu fordernde Trennung der Vermögensbereiche des Gesellschafters im Rahmen des § 15a ist hier ebenfalls beizubehalten.

Im Fall des eigenkapitalersetzenden Darlehens entstand dem Kommanditisten jedoch allenfalls ein Verlust im SonderBV und nicht im Gesellschaftsvermögen. Der Kommanditist behielt – auch wenn er ein Guthaben auf einem passivischen Darlehenskonto in der Krise stehen ließ – seine unentziehbare Forderung gegen die Gesellschaft, die bei ihm positives SonderBV darstellte. Eine Verlustverrechnung findet auf diesem Konto nicht statt. Die Qualifizierung als eigenkapitalersetzend führte nur dazu, dass er die vorrangige Befriedigung der Gläubiger der

Gesellschaft dulden musste. Damit wird lediglich die Fälligkeit der Forderung verschoben.

Dasselbe gilt für Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt. Wie früher das eigenkapitalersetzende Darlehen sind auch diese in der HBil. und StBil. als Fremdkapital auszuweisen (vgl. BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; vgl. auch BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618). Sie stellen ebenfalls eine unentziehbare Forderung dar. Eine Verlustverrechnung findet nicht statt. Erst wenn feststeht, dass die Mittel der Gesellschaft nicht mehr ausreichen, auch das Gesellschafterdarlehen zurückzuzahlen, kommt es zum Verlust desselben im SonderBV; aA KNOBBE-KEUK, StbJb. 1991/92, 376.

Kam die Gesellschaft aus der Krise, verlor das Darlehen seine eigenkapitalersetzende Funktion und der Gesellschafter konnte sofortige Auszahlung verlangen. Kam es aufgrund der Krise zu einer Vollbeendigung oder Aufgabe der PersGes., wirkte sich der Darlehensverlust als Verlust im SonderBV des Gesellschafters in voller Höhe aus. Das entsprach der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung (zu den – am Begriff des Kapitalkontos als bilanzielle Größe orientierten – Einwänden gegen eine Einbeziehung des eigenkapitalersetzenden Darlehens in das Kapitalkonto des § 15a s. RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [789]).

gg) Forderungsverzicht, gesplittete Einlage, Finanzplandarlehen

92

Verzichtet der Kommanditist auf eine Forderung gegen die KG, die bei dieser passiviert ist, liegt eine Einlageleistung des Kommanditisten vor, durch die das Vermögen der Gesellschaft endgültig vermehrt wird. In Höhe des passivierten Nennwerts der weggefallenen Verbindlichkeit erhöhen sich das Gesellschaftsvermögen der KG und damit auch das Kapitalkonto des Kommanditisten (MUNDRY, DB 1993, 1741; PYSZKA, BB 1998, 1557; aA wohl VAN LISHAUT, FR 1994, 273 [279]; krit. FARNSCHLÄDER/KAHL, DB 1998, 793; HEISSENBERG, KÖSDI 2001, 12948). Auch die sog. gesplittete Einlage (oder Finanzplandarlehen), bei der ein Darlehen als Teil der gesellschaftsrechtl. Einlage geleistet wird, ist in ihren Auswirkungen auf das Kapitalkonto iSv. § 15a anhand der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung und der daraus folgenden bilanziellen Behandlung zu beurteilen. Ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag, dass das Darlehen dem vollen Eigenkapitalrisiko unterworfen wird, für die Dauer der Mitgliedschaft zu überlassen ist und eine Rückforderung grds. nur als Abfindungs- oder Liquidationsguthaben zulässig ist, kann es in der Handels- und StBil. nicht als Verbindlichkeit passiviert werden, sondern ist als Eigenkapital auszuweisen und erhöht das Kapitalkonto iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598; OFD Hannover v. 13.7.2007, juris; vgl. auch BGH v. 28.6.1999 – II ZR 272/98, DStR 1999, 1198; MUNDRY, Darlehen und stille Einlagen im Recht der Kommanditgesellschaft, 1992, 128; HAAS, DStZ 1992, 655; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 441 [7/2009]; KORN, KÖSDI 1994, 9907 [9911]; RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [787]; BORDEWIN, DStR 1994, 673 [676]; vgl. auch KEMPERMANN, FR 2005, 986; BITZ, GmbHR, 2005, 1064; aA BITZ in LBP, § 15a Rn. 28c [8/2013]; CREZELIUS, JbFStR 1999/2000, 395; SIEGER/ALETH, GmbHR 2000, 462; FG Schl.-Holst. v. 26.10.2004 – 5 K 336/02, EFG 2005, 103, rkr.; bezüglich der Bilanzierung als Eigenkapital offen WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 91; zweifelnd WACKER, BB 1999, 33). Das gilt auch nach Inkrafttreten des MoMiG (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 91; K. SCHMIDT, GmbHR 2009, 1009 [1012]). Für Finanzplankredite gilt nämlich (vgl. PYSZKA, BB 1998, 1557; vgl. zu allem WACKER, JbFStR 2006/2007, 348).

Beispiel: Kommanditistin A ist mit einer Einlage von 200 000 € an der X-GmbH & Co. KG beteiligt. Eine Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB besteht nicht. Wegen

eingetretener Verluste beträgt das Kapitalkonto Ende 01 50 000 €. Da der Gesellschaft im Laufe des Jahres 02 hohe Verluste entstehen und ein Liquidationsengpass auftritt, überweist die A gegen Ende 02 an die Gesellschaft weitere 250 000 €. Diese werden zunächst dem Konto der A gutgeschrieben, auf dem laut Gesellschaftsvertrag auch Gewinne und Verluste zu verbuchen sind, unmittelbar danach jedoch umgebucht auf ein Forderungskonto der A. Laut Vermerk in den Buchungsunterlagen ist der Abschluss eines Darlehensvertrags beabsichtigt. Die Bank verweigert zu diesem Zeitpunkt der KG die Gewährung weiterer Kredite. Ende 02 beträgt das Kapitalkonto der A wegen der anteilig auf sie entfallenden Verluste ./ 100 000 €. Anfang 03 vereinbart die A mit der KG, die 250 000 € als Eigenkapital zur Verfügung zu stellen. Es erfolgt die Umbuchung auf ihr Kapitalkonto. Im Jahr 03 entfallen auf die A weitere ./ 100 000 € Verlust.

Die von der A im Jahr 02 eingezahlten 250 000 € werden im Jahresabschluss der Gesellschaft als Gesellschafterdarlehen behandelt. Dieses hat zwar am Jahresende eigenkapitalersetzenden Charakter, ist jedoch dennoch nicht dem Kapitalkonto der A iSv. Abs. 1 Satz 1 zuzurechnen, da es nach wie vor eine unentziehbare Forderung der A gegen die Gesellschaft darstellt. Von den Ende 02 auf die A entfallenden Verlusten iHv. ./ 150 000 € sind daher lediglich 50 000 € gem. Abs. 1 Satz 1 ausgleich- und abziehbar; iHv. 100 000 € bestehen nach Abs. 4 festzustellende bloß verrechenbare Verluste iSv. Abs. 2.

Im Jahr 03 verzichtet die A auf ihre Forderung gegenüber der Gesellschaft. Sie leistet damit eine nachträgliche Einlage in Höhe des Nominalwerts der Forderung. Ihr Kapitalkonto erhöht sich um 250 000 € auf zunächst 150 000 €; Ende des Jahres beträgt es wegen des Verlustanteils der A 50 000 €. Die bisher verrechenbaren Verluste werden durch die Einlageleistung der A nicht in ausgleich- und abziehbar umgewandelt, da Abs. 3 die Einlageerhöhung nicht berücksichtigt. Es bestehen daher Ende 03 immer noch bloß verrechenbare Verluste iHv. 100 000 €, die sich erst auswirken, wenn die A wieder Gewinne aus der Beteiligung erzielt. Die Einlageleistung der A kommt ihr jedoch für die laufenden Verluste des Jahres 03 zugute, so dass diese in voller Höhe nach Abs. 1 Satz 1 ausgleichbar sind.

93 Einstweilen frei.

3. Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos

94 a) Begriff der Entstehung und Erhöhung

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 tritt nach dessen Wortlaut nur ein, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Nicht schon das Vorhandensein eines negativen Kapitalkontos überhaupt schließt den Verlustausgleich und -abzug aus, sondern nur dessen erstmalige Entstehung oder weitere Erhöhung. Ein negatives Kapitalkonto entsteht, wenn das Kapitalkonto am Ende eines Wj. negativ wird, nachdem am Ende des vorangegangenen Wj. ein positives Kapitalkonto oder ein Kapitalkonto von null ausgewiesen worden ist. Auf den Stand des Kapitalkontos des Gesellschafters wirken sich neben dem Verlustanteil auch Einlagen und Entnahmen aus. Es entsteht damit ein ähnliches Kausalitätsproblem wie im Rahmen des Abs. 3 (vgl. Anm. 150), wenn in einem Jahr, in dem ein negatives Kapitalkonto des Gesellschafters entstanden ist, Einlagen und Verlustanteile oder Entnahmen und Verlustanteile aufeinandertreffen (vgl. näher hierzu Anm. 96 ff.).

95 b) Maßgebender Zeitpunkt

Maßgebender Zeitpunkt für die Bestimmung des Kapitalkontos ist der Bilanzstichtag des Wj., in welchem dem Kommanditisten der Verlustanteil zuzurechnen ist (BFH v. 18.4.2000 – VIII R 11/98, BStBl. II 2001, 166; BMF v. 8.5.1981

– IV B 2 - S 2241 - 102/81, BStBl. I 1981, 308; auch bei Wegfall des Kapitalkontos: FG Berlin-Brandenb. v. 11.12.2014 – 15 K 15155/14, EFG 2015, 1268, rkr.). Das ergibt sich aus der Anknüpfung des § 15a an die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung und aus Abs. 1 Satz 2, nach dem es für die Erweiterung des Verlustausgleichs- und -abzugspotentials aufgrund der Haftung des Kommanditisten ausdrücklich auf den Bilanzstichtag ankommt (s. Anm. 112). Hieraus folgt, dass ein positiver Stand des Kapitalkontos, der sich während des Jahres aus einer Zwischenbilanz ergibt, die Verlustausgleich- und -abziehbarkeit nicht beeinflusst, wenn am Ende des Wj. ein negatives Kapitalkonto ausgewiesen wird. Auch eine unterjährige Erhöhung eines negativen Kapitalkontos wirkt sich nicht aus, wenn zum Schluss des Wj. überhaupt kein negatives Kapitalkonto mehr besteht (FG Münster v. 4.9.2012 – 1 K 998/09 F, EFG 2013, 30, rkr.; zust. HEMPE/HUBER, DStR 2013, 1217). Aus dem Stichtagsprinzip in Verbindung mit dem Umstand, dass Abs. 1 Satz 1 nur die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos behandelt, ergibt sich zugleich, dass sich eine Erhöhung des Kapitalkontos (insbes. durch Einlagen) zum Ende des Wj. nur auf die Ausgleich- und Abziehbarkeit der in diesem und in künftigen Wj. entstehenden Verlustanteile auswirkt (zum Zeitpunkt der Einlageleistung bei Überweisung BFH v. 11.12.1990 – VIII R 8/87, BStBl. II 1992, 232).

c) Entstehung eines negativen Kapitalkontos

aa) Zusammentreffen von Verlustanteilen und Einlagen

96

Aufgrund des Stichtagsprinzips des § 15a (vgl. Anm. 95, 112, 119) sind in diesem Fall das Kapitalkonto am Schluss des Vorjahres mit dem Kapitalkonto am Schluss des Wj. nach Verbuchen von Einlage und Verlustanteil zu vergleichen und daher für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 zu saldieren. Es entspricht dem Regelungszweck des Abs. 1 Satz 1, den Verlustausgleich zuzulassen, soweit er durch Kapital gedeckt ist. Dies ist für die laufenden Verluste des Wj. in Höhe der erbrachten Einlage gerade der Fall. Darüber hinaus dient Abs. 3 abschließend der Vermeidung von Manipulationen durch vorübergehende Einlagenerbringung und verweigert dieser – entgegen der Entnahme – die Rückbeziehung auf frühere Verluste. Dann aber muss die Einlage zur Saldierung mit laufenden und zukünftigen (gegen den Wortlaut des Abs. 1 Satz 1, s. BFH v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115) Verlusten zur Verfügung stehen. Eine Erstverbuchung der Verluste zwänge dagegen zur Bildung eines weder dem § 15a noch den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu entnehmenden Zwischenkapitalkontos, auf dem für Zwecke des § 15a vor Verbuchung der Einlage zunächst nur der Verlustanteil zu verbuchen wäre (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B178 [7/2009]).

bb) Zusammentreffen von Verlustanteilen und Entnahmen

97

Im Falle des Zusammentreffens von Entnahmen und Verlustanteilen in einem Wj. sind die Entnahmen zuerst zu verrechnen, so dass das negative Kapitalkonto zuvörderst durch den Verlustanteil verursacht wird. Auch dies entspricht dem Regelungszweck des Abs. 1 Satz 1, den Verlustausgleich zuzulassen, soweit er durch Kapital gedeckt ist. Dies ist für die laufenden Verluste des Wj. in Höhe der getätigten Entnahme gerade nicht mehr der Fall. Darüber hinaus ist es wenig sinnvoll, zunächst einen Ausgleich nach Abs. 1 Satz 1 zuzulassen, um diesen dann nach Abs. 3 aufgrund der getätigten Entnahme zu revidieren.

Daher ist es möglich, durch Entnahmen vor dem Bilanzstichtag ein negatives Kapitalkonto zu begründen und damit den ausgleich- und abziehbaren Verlustanteil in einen

nach Abs. 2 verrechenbaren zu verwandeln, sofern sich nicht trotz des negativen Kapitalkontos aufgrund der Entnahme die Ausgleich- und Abziehbarkeit aus Abs. 1 Sätze 2 und 3 ergibt. Diese Verlustverlagerung in die Zukunft kann im Hinblick auf eine unterschiedliche Steuerprogression sinnvoll sein.

98 d) Erhöhung eines negativen Kapitalkontos

Ein negatives Kapitalkonto hat sich erhöht, wenn es am Ende des Wj. höher ist als zu dessen Beginn. Wie im Falle der erstmaligen Entstehung des negativen Kapitalkontos sind im Falle des Aufeinandertreffens von Einlagen und Verlustanteilen aufgrund des Stichtagsprinzips des § 15a (s. Anm. 95, 112, 119) das Kapitalkonto am Schluss des Vorjahres mit dem Kapitalkonto am Schluss des Wj. nach Verbuchen von Einlage und Verlustanteil zu vergleichen und diese daher für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 zu saldieren. Im Falle des Zusammentreffens von Entnahmen und Verlustanteil kommt es bei einem bereits zu Beginn des Wj. bestehenden und sich lediglich erhöhenden negativen Kapitalkonto auf die Reihenfolge der Verbuchung nicht mehr an, da damit der Verlustanteil in jedem Fall zu einer Erhöhung des negativen Kapitalkontos geführt hat.

99–100 Einstweilen frei.

4. Rechtsfolge: Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs

101 a) Ausgleichsbeschränkung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

Die wesentliche Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 besteht darin, dass ein Verlustanteil des Kommanditisten, der zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt, im Wj. seiner Zurechnung nicht mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb und mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden darf, sondern nur nach Abs. 2 in späteren Wj. mit Gewinnen des Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der KG zu verrechnen ist. Dies gilt vorbehaltlich der Erweiterung des Verlustausgleichspotentials nach Abs. 1 Satz 2 (s. dazu Anm. 105 ff.). Abs. 1 Satz 1 enthält damit eine umfassende Beschränkung des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs.

Andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gewerbliche Einkünfte des Kommanditisten, die sich nicht aus seiner Beteiligung ergeben, also seine Einkünfte als Einzelgewerbetreibender (§ 15 Abs. 1 Nr. 1), Mitunternehmer einer anderen Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2), sowie als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA (§ 15 Abs. 1 Nr. 3). Ferner seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Gestalt von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen nach den §§ 16, 17.

► *Positive Einkünfte des Kommanditisten aus seinem Sonderbetriebsvermögensbereich* gehören ebenfalls zu den anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; BFH v. 23.2.1999 – VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592; BMF v. 15.12.1993 – IV B 2 - S 2241a - 57/93, BStBl. I 1993, 976). Dies ergibt sich schon daraus, dass unter dem Begriff „Anteil am Verlust“ in Abs. 1 Satz 1 lediglich der Anteil an den Verlusten aus dem Gesamthandsvermögensbereich zu verstehen ist und nicht der Gesamtverlustanteil unter Einbeziehung des Erg. aus dem SonderBV (s. Anm. 76). Nur so erreicht die Vorschrift das Ziel, die Verluste entsprechend ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung stl. wirksam werden zu lassen, dh. Verluste aus dem SonderBV sofort und unbegrenzt, Verluste aus dem Gesamthandsvermögen dagegen nach Maßgabe der geleisteten Einlage oder bestehenden Haftung. Dann

II. Erweiterung Ausgleich-/Abziehbarkeit (S. 2) Anm. 101–104 § 15a

sind jedoch auch positive Einkünfte des Kommanditisten aus seinem SonderBV andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1, die ggf. zu versteuern sind und nicht zum Ausgleich mit Verlusten aus dem Gesamthandsvermögen zur Verfügung stehen.

► *Veräußerungsgewinne* des Kommanditisten, die ihm im Jahr der Zurechnung des Verlustanteils aus der Veräußerung seiner Beteiligung entstehen, sind dagegen keine anderen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit dieser Gewinn auf der Veräußerung von Gesellschaftsvermögen beruht. Abs. 1 Satz 1 bezieht sich auf das Gesamthandsvermögen der KG. Gewinne aus dem Gesamthandsvermögen werden jedoch auch realisiert, wenn der Kommanditist seine Beteiligung veräußert. Diese stehen daher zur Verlustverrechnung nach Abs. 2 (s. Anm. 137) ebenso zur Verfügung wie zum Ausgleich nach Abs. 1 Satz 1.

Die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sind die in § 2 Abs. 1 Nr. 1, 3–7 aufgeführten.

b) Beschränkung des Verlustabzugs nach § 10d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) 102

Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 schließt den Abzug des nicht ausgleichsfähigen Verlustanteils nach § 10d aus. Diese Regelung hat nur klarstellende Funktion, da der Verlustabzug nach § 10d nur eingreift, wenn im VZ der Verlustentstehung nicht ausreichende positive Einkünfte für den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 zur Verfügung stehen. Damit setzt § 10d jedoch die Ausgleichsfähigkeit der Verluste voraus.

c) Keine Änderung der Zurechnung des Verlustanteils 103

Die Beschränkung der Ausgleich- und Abziehbarkeit bewirkt keine Änderung der Zurechnung des Verlustanteils, sondern die Umwandlung des Verlustanteils in einen verrechenbaren Verlust nach Abs. 2. § 15a ist negative Zurechnungsnorm, die eine Zurechnung der verrechenbaren Verluste auch oder ausschließlich zum persönlich haftenden Gesellschafter oder zu Kommanditisten mit positiven Kapitalkonto ausschließt. Dies gilt auch dann, wenn der persönlich haftende Gesellschafter ernstlich damit rechnen muss, den Verlustanteil des Kommanditisten nach § 167 Abs. 3 HGB endgültig tragen zu müssen oder für die Verbindlichkeiten der KG in einer Höhe in Anspruch genommen zu werden, die über seine vertragliche Beteiligung am Verlust hinausgeht. Auch die Bildung einer Rückstellung ist in diesen Fällen ausgeschlossen (vgl. BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; BFH v. 9.2.1993 – VII R 29/91, BStBl. II 1993, 747; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 101). Zur stl. Wirksamkeit vertraglicher Vereinbarungen der Gesellschafter über die Zurechnung des nicht ausgleich- und abziehbaren Verlustanteils s. Anm. 21, 79. Zum Ausschluss der Verlustzurechnung, soweit ein Ausgleich mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt, s. Anm. 80.

Einstweilen frei.

104

II. Erweiterung der Ausgleich- und Abziehbarkeit (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: Hier nur ausgewähltes Schrifttum der Jahre vor 2000. Ein kompletter Schrifttumsnachweis der vorherigen Jahre findet sich in der Voraufgabe der Kommentierung im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

K. SCHMIDT, Einlage und Haftung des Kommanditisten, Köln 1977; JAGDFELD/KURTH/SCHELNBERGER, Einschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs beim Kommanditisten – Lücken und Tücken des Regierungsentwurfs, FR 1980, 53; G. SÖFFING/WREDE, Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (Teil I), FR 1980, 365; BERGANS, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung beschränkt haftender Personengesellschafter, DStR 1981, 3; GÖRLICH, Negatives Kapitalkonto der Kommanditisten: „Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“, DB 1981, 1533; SCHULZE-OSTERLOH, Die Unwahrscheinlichkeit einer Vermögensminderung nach § 15a Abs. 1 S. 3 EStG, FR 1981, 450; G. SÖFFING, Der Zur Auslegung des § 15a EStG: „Nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich“, DB 1981, 1635; BORDEWIN/G. SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, Harne, 2. Aufl. 1986; HEIDNER, Unterschiedliche Auffassungen des BFH und des BMF zu § 15a EStG, DStR 1988, 279; GREWE/RÜBER, Erweiterte Außenhaftung des Kommanditisten nach § 15a EStG, DB 1989, 1157; MUNDRY, Darlehen und stille Einlagen im Recht der Kommanditgesellschaften, Köln 1992; KREILE, § 15a – Erklärungsirrtum des Gesetzgebers, in BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), FS Karl Beusch, Berlin ua., 1993, 437; G. SÖFFING, Die neue Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG, DStR 1993, 1541; BORDEWIN, Verlustausgleich und Verlustabzug bei Personengesellschaften – insbesondere nach neuester Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1994, 673; RUBAN, Zum Begriff der Einlagenminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in CREZELIUS (Hrsg.), Freundesgabe Franz Klein, Herne, Berlin 1994, 781; HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, Stuttgart 1998; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Berlin 1998; CEBULLA, Einlagerückgewähr, Haftung und Bilanzierung beim Ausscheiden eines Kommanditisten, DStR 2000, 1917; BRAUN, Erweiterter Verlustausgleich des Kommanditisten bei Bestehen einer Unterbeteiligung, EFG 2004, 1515; LEY, Neuere Entwicklungen und Praxiserkenntnisse zu § 15a EStG, KÖSDI 2004, 14374; WATRIN/SIEVERT/NUBMANN, Steuerliche Konsequenzen von Beteiligungsumwandlungen im Rahmen von § 15a EStG, BB 2004, 1529; VALENTIN, Ermittlung der Höhe der Kapitalkonten bei der Verlustfeststellung nach § 15a EStG, EFG 2007, 408; KEMPERMANN, Anmerkung zu BFH v. 11.10.2007 – IV R 38/05, DStR 2008, 41; KEMPERMANN, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten – Die neuere Rechtsprechung zu § 15a EStG, DStR 2008, 1917; STAATS, Zur Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a, BB 2008, 656; CREZELIUS, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz – März/April 2009, NZI 2009, 364; HÜTTEMANN/MEYER, Verlustausgleich nach § 15a I EStG, negative Tilgungsbestimmung und Disponibilität des § 171 I Hs. 2 HGB, DB 2009, 1613; MÜLLER/MARCHARD, Zur Frage der Beschränkung des erweiterten Verlustausgleichs eines Kommanditisten bei zusätzlicher Bareinlage, GmbHR 2009, 279; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, 1; SAHRMANN, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a EStG, DStR 2012, 1109; LUX, Die fehlerhafte Eintragung der Haftsumme im Handelsregister, DStR 2013, 1671.

Verwaltungsanweisungen: R 15a EStR; OFD Berlin v. 27.10.1995, BB 1996, 636, Unwahrscheinliche Vermögensminderung; OFD Münster v. 21.7.1995, DStR 1995, 1577, Bürgschaft.

1. Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB

a) Haftung für Gesellschaftsschulden gem. § 171 Abs. 1 HGB

105 aa) Haftungssystem nach HGB

Das Haftungssystem der KG bezüglich eines Kommanditisten ist zweispurig ausgestaltet. Der Kommanditist haftet zunächst als Gesellschafter persönlich für Gesellschaftsschulden gegenüber Dritten, jedoch beschränkt auf seine Haftsumme. Alternativ stellt das HGB eine „mittelbare“ (KIRSCH, Einlageleistung und Einlagenrückgewähr im System der Kommanditistenhaftung, 1995, 188) Haftung für den Kommanditisten zur Verfügung. Diese besteht darin, der KG haftendes Kapital in Form einer Einlage zur Verfügung zu stellen, die die Haftungs-

II. Erweiterung Ausgleich-/Abziehbarkeit (S. 2) Anm. 105–106 § 15a

basis der Gesellschaft erhöht und durch Inanspruchnahme des Gesellschaftsvermögens durch Gesellschaftsgläubiger aufgebraucht werden kann.

Für die Anwendung des Abs. 1 Satz 2 ist allein entscheidend, ob eine Außenhaftung im Einzelfall handelsrechtl. gegeben ist oder nicht (vgl. BFH v. 11.10.2007 – IV R 38/05, BStBl. II 2009, 135; Hess. FG v. 11.9.2013 – 2 K 493/10, juris, rkr.). Es sind daher keine eigenständigen strechtl. Maßstäbe an den Begriff der Außenhaftung iSv. § 171 HGB anzulegen. Insbesondere kommt es für die Frage der Außenhaftung nicht darauf an, wie sich der Kapitalkontenstand des betreffenden Kommanditisten in der StBil. darstellt.

Diskutiert wurde allerdings die Frage, ob Entnahmen eines Gewinnanteils trotz § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB nicht zum Wiederaufleben der Haftung führen, wenn der Kapitalanteil bei Auszahlung aufgrund von Verlusten unter die Haftsumme herabgemindert ist, die auf der Ausnutzung stl. Sonderabschreibungen beruhen (zust. SCHULZE-OSTERLOH in der Voraufgabe § 15a Anm. 265; SCHMIDT, Einlage und Haftung des Kommanditisten, 1977, 94; aA BIERGANS, DStR 1981, 3 [12]). Damit wird jedoch versucht, die wirtschaftliche Betrachtungsweise des StRechts in die Frage der Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB einzuführen. Da den Verlusten keine tatsächliche wirtschaftliche Einbuße gegenübersteht, vielmehr entsprechende stille Reserven vorhanden sind, soll die Gewinnentnahme haftungsunschädlich sein. Dies ist uE unzulässig, da für die zivilrechtl. Frage, ob bei der Auszahlung des Gewinnanteils eine Außenhaftung entsteht, weil das Kapitalkonto unter die Haftsumme herabgemindert ist, allein auf das Kapitalkonto in der HBil. abzustellen ist und in dieser allein die Buchwerte maßgebend sind.

Danach besteht bei der Anwendung des Abs. 1 Satz 2 eine zum erweiterten Verlustausgleich führende Außenhaftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB, wenn:

- die im Handelsregister eingetragene Haftsumme tatsächlich nie in vollständiger Höhe als Einlage in das Gesellschaftsvermögen erbracht wurde (s. Anm. 106 f.);
- die Einlage dem Kommanditisten zurückgezahlt oder auf anderem Wege zurückerstattet wird (s. Anm. 109);
- durch Entnahmen der Kapitalanteil des Kommanditisten in der HBil. der Gesellschaft unter den Betrag der Haftsumme herabgemindert wird (s. Anm. 109);
- Gewinnanteile entnommen werden, obwohl der Kapitalanteil des Kommanditisten in der HBil. der Gesellschaft durch Verluste unter den Betrag der Haftsumme herabgemindert ist oder durch die Auszahlung herabgemindert wird (s. Anm. 109).

Umgekehrt kann der Kommanditist die Außenhaftung ausschließen, wenn er

- die im Handelsregister eingetragene Haftsumme erbringt (s. Anm. 107),
- Verbindlichkeiten der KG gegenüber Gesellschaftsgläubigern in Höhe seiner Haftsumme erfüllt (s. Anm. 108).

bb) Haftung in Höhe der Einlage gem. § 171 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 HGB 106

Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar. Die Einlage des Kommanditisten, die hiernach die Höhe der Haftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern bestimmt, ist nach § 172 Abs. 1 HGB die im Handelsregister eingetragene Einlage, die sog. Haftsumme. Die eingetragene Haftsumme ist die einzig relevante Größe. Dies gilt auch, wenn der Eintrag falsch ist (FG Berlin-Brandenb. v. 3.4.2012 – 6 K 6036/08, EFG 2012, 1453, rkr., dazu Lux, DStR 2013, 1671). Die vertraglich bedungene Pflichteinlage kann von der im Handelsregister eingetragenen

Haftsumme abweichen. Die Höhe der Haftung eines Kommanditisten im Außenverhältnis ist aus diesem Grund unabhängig von der Höhe seiner Verpflichtung zur Erbringung einer Einlage im Innenverhältnis. Die einzige tatsächliche Verknüpfung stellt lediglich § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB her, der die Folgen der Einlageerbringung für die Außenhaftung regelt.

107 **cc) Haftungsausschluss nach Einlageerbringung gem. § 171 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 HGB**

Im Gegensatz zu den Einlagen der Komplementäre, der Gesellschafter einer oHG oder einer GbR, bei denen die Einlage ausschließlich die Funktion hat, Gesellschaftsvermögen zu bilden, und sie die persönliche Haftung der Gesellschafter unberührt lässt, bewirkt die Erbringung einer Kommanditeinlage für den Kommanditisten zusätzlich eine Befreiung von seiner Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB. Der Kommanditist hat seiner Haftung in Höhe der Haftsumme genügt, wenn er der Gesellschaft haftendes Eigenkapital in Höhe der Haftsumme zur Verfügung gestellt hat. Aus diesem Grund ist Voraussetzung für eine haftungsbefreiende Einlageleistung eine Leistung „auf die Einlage“, dh. aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Einlageverbindlichkeit, und eine objektive Vermögensdeckung, dh. tatsächliche Wertzuführung (BFH v. 11.10.2007 – IV R 38/05, BStBl. II 2009, 135; FG Ba.-Württ. v. 5.11.2009 – 13 K 83/06, EFG 2010, 498, nrkr., Az. BFH IV R 5/10; FG Hamb. v. 20.10.2006 – 7 K 151/04, EFG 2007, 405, nrkr., Az. BFH IV R 98/06). Ob die Einlage geleistet wurde, bestimmt sich allein nach Handelsrecht (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 125).

Nur als Eigenkapital gebundene Vermögenswerte können zur Haftungsbefreiung führen. Keine Leistung auf die Einlage liegt vor, wenn der Kommanditist aufgrund einer anderen als der gesellschaftsvertraglichen Geschäftsbeziehung – etwa aufgrund eines Kaufvertrags oder einer Darlehensvereinbarung – an die Gesellschaft leistet (vgl. zum Begriff der Einlage im Handelsrecht K. SCHMIDT in MüKo HGB, 3. Aufl. 2012, § 172 HGB Rn. 5 f.; BGH v. 17.5.1982 – II ZR 16/81, NJW 1982, 2253; MUNDRY, Darlehen und stille Einlagen im Recht der Kommanditgesellschaften, 1992, 19). Zwar vermehrt sich dadurch das Gesellschaftsvermögen, causa für den Vermögenszufluss ist jedoch nicht die Einlageverbindlichkeit, sondern eine sonstige Verpflichtung. Eine Sonderstellung nehmen dabei allerdings eigenkapitalersetzende Darlehen und stille Einlagen als Teil einer gesplitteten Kommanditeinlage ein (s. hierzu Anm. 92).

Der Kommanditist kann auch durch eine negative Tilgungsbestimmung erreichen, dass seine Einlage nicht zur Haftungsbefreiung nach § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB führt, sondern in Höhe ihres Werts die Entstehung eines negativen Kapitalkontos verhindert. Das gilt sowohl für die Sach- wie für die Bareinlage (BFH v. 11.10.2007 – IV R 38/05, BStBl. II 2009, 135, mit zust. Anm. WENDELIN, BB 2008, 656; BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; FG Ba.-Württ. v. 5.11.2009 – 13 K 83/06, EFG 2010, 498, rkr.; Hess. FG v. 31.5.2007 – 3 V 2917/05, EFG 2007, 1505; zust. KEMPERMANN, DSr 2008, 1917; KEMPERMANN, DSr 2008, 41; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 64 [114. Erg.-Lfg. 2012]; CREZELIUS, NZI 2009, 364; MÜLLER/MARCHARD, GmbHR 2009, 279; STAATS, BB 2008, 656; WENDT, Stbg 2009, 1; Bedenken bei STUHRMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 58 [99. Erg.-Lfg. 2008]; VALENTIN, EFG 2007, 408; LEY, KÖSDI 2004, 14374; abl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 121; HÜTTEMANN/MEYER, DB 2009, 1613, nunmehr auch HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 64a [11/2016]). Dass die negative Tilgungsbestimmung aus stl. Motiven getroffen

II. Erweiterung Ausgleich-/Abziehbarkeit (S. 2) Anm. 107–108 § 15a

wird, steht § 42 AO nicht entgegen (HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 64 [114. Erg.-Lfg. 2012]). Zu prüfen bleibt jedoch im Einzelfall, ob eine Inanspruchnahme des Kommanditisten wahrscheinlich ist (KEMPERMANN, DStR 2008, 1917).

Vermögensdeckung: Die zweite Voraussetzung des § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB, die objektive Vermögensdeckung, enthält eine Kapitalaufbringungsgarantie.

Bezeichnung nach SCHMIDT, Einlage und Haftung des Kommanditisten, 1977; anknüpfend an WIEDEMANN, FS Bärmann, 1975, 1037 (1042); BGH v. 8.7.1985 – II ZR 269/84, BGHZ 95, 188; ROTH in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 171 HGB Rn. 6; aA MÜSSIGBRODT, Die haftungsbefreiende Aufrechnung des Kommanditisten, 1980, 69 ff.

Zwar fehlt es am gesetzlichen Zwang, Einlagekapital zu erbringen, jedoch ist die Befreiung von der persönlichen Haftung nur in Höhe der mit der Einlageleistung verbundenen tatsächlichen Vergrößerung der Haftungsbasis (des Gesellschaftsvermögens) erreichbar. Dies spielt in der Praxis am häufigsten bei Sacheinlagegrundsätzen eine Rolle, die für die Einlageerbringung durch Übereignung von Sachen, die Abtretung von Forderungen, aber auch durch Aufrechnung anzuwenden sind (s. BGH v. 8.7.1985 – II ZR 269/84, BGHZ 95, 188).

Einlageleistung höher als Pflichteinlage: Überschreitet der Kommanditist mit seiner Leistung auf die Haftsumme seine Pflichteinlage, so mindert sich in Höhe der dadurch eintretenden Haftungsbefreiung die erweiterte Abzugs- und Ausgleichsmöglichkeit nach Abs. 1 Satz 2. Der Kommanditist erlangt durch diese die Pflichteinlage übersteigende Leistung aber einen Rückzahlungsanspruch gegen die Gesellschaft, weil diese einen höheren Betrag als die bedungene Pflichteinlage von dem Kommanditisten nicht verlangen kann. Dieser Rückzahlungsanspruch ist – wie eine Darlehensforderung des Kommanditisten gegen die Gesellschaft – Bestandteil seines SonderBV und erhöht daher nach hM (s. Anm. 82) das Kapitalkonto des Kommanditisten und damit das Abzugs- und Ausgleichspotential nach Abs. 1 Satz 1 nicht. Er ist vielmehr erst mit Ausfall bei Beendigung der KG als Einlage bzw. SonderBA anzusetzen (vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347; FG Düss. v. 21.7.2011 – 15 V 1658/11 A (F), EFG 2012, 509, rkr.; FG Düss. v. 5.6.2013 – 15 K 1333/11 F, juris, rkr.; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 127).

Pflichteinlage höher als Haftsumme: Die Haftungsbefreiung durch Einlageleistungen in Höhe der Haftsumme tritt auch in den Fällen ein, in denen die Pflichteinlage höher als die Haftsumme ist. In diesem Fall erhöht sich das Kapitalkonto des Kommanditisten nach Abs. 1 Satz 1 ohne Weiteres.

dd) Haftungsausschluss nach Befriedigung von Gesellschaftergläubigern 108

Die Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB erlischt außer durch Einlageerbringung auch, soweit der Kommanditist Gesellschaftsgläubiger befriedigt. Dabei haftet der Kommanditist Gesellschaftsgläubigern insgesamt nur bis zur Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Haftsumme. Insoweit wird durch Leistungen des Kommanditisten an die Gesellschaftsgläubiger die erweiterte Verlustausgleichs- und -abzugsmöglichkeit nach Abs. 1 Satz 2 gemindert oder beseitigt. Gleichzeitig erhöht sich aber das Verlustausgleichs- und -abzugspotential nach Abs. 1 Satz 1. Zwar liegt in der Leistung an die Gesellschaftsgläubiger keine Erbringung der Pflichteinlage an die Gesellschaft, es sei denn, der Kommanditist hatte als Sacheinlage die Leistung an die Gesellschaftsgläubiger versprochen. Jedoch führt die Befriedigung eines Gesellschaftsgläubigers verbunden mit der Erschöpfung der Außenhaftung dazu, dass der Kommanditist eine Inanspruchnahme durch die KG auf Leistung der Einlage abwenden kann, indem er seinen

Ersatzanspruch aus § 161 Abs. 2, § 110 HGB wegen Gläubigerbefriedigung gegen die Einlageforderung aufrechnet. Die Gesellschafter können auch die Verrechnung mit der Einlageverpflichtung vereinbaren.

109 ee) Erhöhung der Haftung durch Rückgewähr der Kommanditeinlage

Gläubigerschutz: Die in § 174 Abs. 4 Satz 1 HGB genannte Einlagenrückgewähr ist der umgekehrte Vorgang zur haftungsbefreienden Einlageleistung nach § 172 Abs. 1 Halbs. 2 HGB: Soweit die Einlage dem Kommanditisten zurückgezahlt wird, gilt sie den Gläubigern gegenüber als nicht geleistet. Damit regelt § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB wie § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB das Verhältnis des Kommanditisten zu den Gesellschaftsgläubigern, indem er den Umfang der Außenhaftung festlegt (K. SCHMIDT in MüKo HGB, 3. Aufl. 2012, § 172 HGB Rn. 62). § 172 Abs. 4 HGB dient damit wie § 171 HGB dem Gläubigerschutz, indem er den Entzug von Mitteln aus dem haftenden Gesellschaftsvermögen durch eine entsprechende Kommanditistenhaftung kompensiert (so schon BGH v. 13.2.1967 – II ZR 158/65, BGHZ 47, 149 [155 f.]). Damit wird Gläubigerschutz bei der KG anders als bei KapGes. nicht durch Auszahlungsverbote verwirklicht (vgl. § 30 GmbHG, § 57 AktG); vielmehr ist jede Zahlung aus dem Gesellschaftsvermögen an den Kommanditisten erlaubt und wirksam (K. SCHMIDT in MüKo HGB, 3. Aufl. 2012, § 172 HGB Rn. 62). Die Kapitalaufbringungsgarantie des § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB wird jedoch durch eine Kapitalerhaltungsgarantie des § 172 Abs. 4 HGB ergänzt (vgl. BGH v. 9.5.1963 – II ZR 124/61, BGHZ 39, 319; BGH v. 13.2.1967 – II ZR 158/65, BGHZ 47, 149).

Einlagenrückgewähr: Seinem Wortlaut nach setzt § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB ein „Zurückbezahlen“ der Einlage voraus. Es ist jedoch allg. anerkannt, dass die Vorschrift insoweit zu eng gefasst ist, da nicht nur ein Zahlungsvorgang die Rechtsfolge des § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB auslösen kann, sondern jede Vermögenszuwendung aus dem Gesellschaftsvermögen an den Kommanditisten. Es ist daher besser von „Einlagenrückgewähr“ zu sprechen (vgl. KIRSCH, Einlageleistung und Einlagenrückgewähr im System der Kommanditistenhaftung, 1995, 88). Anders als bei § 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB kommt es dabei auf den Rechtsgrund der Vermögensbewegung nicht an. Ausschlaggebend – vor allem bei sog. Drittgeschäften (Kauf-, Arbeits-, Darlehensverträge zwischen Gesellschaft und Kommanditist) – ist lediglich, ob bei einer Saldierung der Leistungsbeziehung zwischen Kommanditist und Gesellschaft eine tatsächliche Minderung des Gesellschaftsvermögens eintritt, weil keine gleichwertige Gegenleistung fließt oder kein gleichwertiger Gegenanspruch entsteht (BGH v. 9.5.1963 – II ZR 124/61, BGHZ 39, 319 [329]; BGH v. 13.2.1967 – II ZR 158/65, BGHZ 47, 149 [156]). Aus diesem Grund fallen auch Entnahmen des Kommanditisten in den Anwendungsbereich des § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB.

Gewinnentnahmen: Einer speziellen gesetzlichen Regelung unterliegen die Gewinne der Gesellschaft. Nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB können diese nur so lange ohne Haftungssanktion ausbezahlt werden, wie der Kapitalanteil des Kommanditisten nicht durch Verluste unter den Betrag der Haftsumme herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter den Betrag der Haftsumme gemindert wird. § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB knüpft damit an § 169 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 HGB an. Danach kann ein Kommanditist die Auszahlung eines auf ihn entfallenden Gewinnanteils nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verluste unter den auf die bedungene Pflichteinlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung herabgemindert wird. Dieser Gewinn soll erst

II. Erweiterung Ausgleich-/Abziehbarkeit (S. 2) Anm. 109–111 § 15a

zur Auffüllung des Kapitalanteils verwandt werden. Es handelt sich hierbei um die Kapitalbindung im Innenverhältnis.

Eine damit korrespondierende Kapitalbindung will § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB im Außenverhältnis unter Bezugnahme auf die dort maßgebliche im Handelsregister eingetragene Haftsumme bewirken. Wer sich Gewinne auszahlen lässt, obwohl sein Kapitalkonto unter die Haftsumme herabgemindert ist oder durch die Auszahlung herabgemindert wird, entzieht der Gesellschaft und damit den Gläubigern der Gesellschaft haftendes Gesellschaftsvermögen. Diese Auszahlung kann nach dem Grundgedanken des § 171 Abs. 1 und § 172 Abs. 4 HGB nicht haftungsunschädlich sein.

Entnahmen bei höherer Pflichteinlage: Die Haftung lebt auch dann wieder auf, wenn der Kommanditist eine über die Haftsumme hinausgehende Pflichteinlage geleistet hat und den die Haftsumme übersteigenden Teil der Pflichteinlage entnimmt, während sein Kapitalkonto durch Verluste unter die Haftsumme herabgemindert ist (vgl. Hess. FG v. 11.9.2013 – 2 K 493/10, juris, rkr.). Die Haftlage der einzelnen Kommanditisten und die Vermögenslage der Gesellschaft dürfen nach dem Zweck des § 172 Abs. 4 HGB, der Gesellschaft das Haftkapital zu erhalten, nicht getrennt betrachtet werden (im Erg. so auch BRZ in LBP, § 15a Rn. 36 [8/2013]; ROTH in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2016, § 172 HGB Rn. 8).

b) Nicht erfasste Fälle der Haftung des Kommanditisten

aa) Kommanditistenhaftung im Innenverhältnis

110

Eine Haftung des Kommanditisten im Innenverhältnis ist in mehreren Varianten denkbar (s. Anm. 73, 87). All diesen Fällen ist gemeinsam, dass sie lediglich einen Anspruch der Gesellschaft gegen den Kommanditisten beinhalten, nicht jedoch eine Außenhaftung (= Anspruch der Gesellschaftsgläubiger gegen den Kommanditisten), wie Abs. 1 Satz 2 es voraussetzt. Da solche im Innenverhältnis bestehenden Ansprüche auch nicht beim Umfang des Verlustausgleichsvolumens nach Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden (s. Anm. 87), wird das Verlustausgleichs- und -abzugspotential auch nicht dadurch erweitert, dass die Gesellschaft ihren Anspruch gegen den Kommanditisten auf Erbringung der Pflichteinlage an einen Dritten abtritt (es sei denn, aufgrund der Abtretung muss der Kommanditist ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen, BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231).

bb) Über § 171 Abs. 1 HGB hinausgehende Außenhaftung des Kommanditisten

111

Über § 171 Abs. 1 HGB hinaus kann eine Außenhaftung bestehen, wenn der Kommanditist für Schulden der KG bürgt (BGH v. 13.11.1997 – IV B 119/96, BStBl. II 1998, 109), eine Erhöhung der Haftsumme des Kommanditisten ohne Eintragung ins Handelsregister in handelsüblicher Weise kundgemacht oder den Gläubigern in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (BFH v. 28.5.1993 – VIII B 11/92, BStBl. II 1993, 665 mwN), sowie nach § 176 HGB, wenn der Kommanditist trotz Geschäftsbeginns der KG noch nicht ins Handelsregister eingetragen ist (BGH v. 14.12.1999 – IX R 7/95, BStBl. II 2000, 265) und nach § 160 HGB, wenn der Kommanditist aus der Gesellschaft ausscheidet oder ein Gesellschafter zum Kommanditisten wird (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 81/02, BStBl. II 2004, 118; aA FG München v. 21.8.2002 – 1 K 2710/01, EFG 2003, 36, nrkr.; WATRIN/SIEVERT/NUßMANN, BB 2004, 1529). Darüber

hinaus kommt eine Inanspruchnahme des Kommanditisten nach der BGH-Rspr. zur sog. Durchgriffshaftung in Betracht (vgl. BGH v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, BGHZ 95, 330; MEIER, DStR 1994, 755). In all diesen Fällen kann der Kommanditist unmittelbar von Gesellschaftsgläubigern wegen Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen werden. Dennoch werden diese Fälle seinem Wortlaut nach nicht von Abs. 1 Satz 2 erfasst, da sie keine Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB begründen (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 81/02, BStBl. II 2004, 118). Eine analoge Anwendung scheidet wegen des Fehlens einer planwidrigen Regelungslücke aus. Der Gesetzgeber hat sich bewusst für die Beschränkung auf die einfach nachzuweisende Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB entschieden (ganz hM, vgl. BFH v. 28.5.1993 – VIII B 11/92, BStBl. II 1993, 665 mwN; aA BtZ in LBP, § 15a Rn. 26 aE [8/2013]). Vgl. hierzu unsere verfassungsrechtl. Bedenken unter Anm. 31.

112 2. Maßgebender Zeitpunkt: Bilanzstichtag

Maßgebender Zeitpunkt für die Feststellung, ob der Kommanditist aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB, ggf. iVm. § 172 Abs. 4 HGB, den Gläubigern der Gesellschaft persönlich haftet, ist nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 der Bilanzstichtag. Wie für die Ermittlung des Kapitalkontos des Kommanditisten bei der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 94) kommt es auch für Abs. 1 Satz 2 auf das Ende des Wj. an, in welchem dem Kommanditisten der Verlustanteil zuzurechnen ist (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 124). Der Bilanzstichtag ist auch insoweit maßgebend, als sich eine Erhöhung der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme während eines Wj. nur auf die Ausgleich- und Abziehbarkeit der in diesem und zukünftigen Wj. entstandenen Verlustanteile auswirkt. Die in den Vorjahren entstandenen nicht ausgleichsfähigen, sondern lediglich nach Abs. 2 verrechenbaren Verluste werden durch eine solche Erhöhung nicht nachträglich ausgleich- und abziehbar. Eine solche Möglichkeit sieht das Gesetz nicht vor. Zur Umwandlung der Rechtsstellung eines Kommanditisten in die eines persönlich haftenden Gesellschafters s. Anm. 73.

3. Rechtsfolge: Erweiterung der Ausgleich- und Abziehbarkeit von Verlusten

a) Umfang der erweiterten Ausgleich- und Abziehbarkeit

113 aa) Grundsätze

Die Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB, ggf. iVm. § 172 Abs. 4 HGB, führt nach Abs. 1 Satz 2, vorbehaltlich der Regelung des Abs. 1 Satz 3 (dazu Anm. 117 ff.), zu einer Erweiterung der durch Abs. 1 Satz 1 beschränkten Ausgleich- und Abziehbarkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Verlustanteils in Höhe der Differenz zwischen der im Handelsregister eingetragenen Einlage (Haftsumme) und der geleisteten Einlage. Dabei deckt sich der Erweiterungsbetrag mit dem Umfang der persönlichen Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB unter Berücksichtigung des § 172 Abs. 4 HGB (vgl. Formulierung des Regierungsentwurfs BTDrucks. 8/3648, 4 und Ber. des FinAussch., BTDrucks. 8/4157, 4f.). Soweit der dem Kommanditisten zuzurechnende Verlustanteil unter Begr. oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos die Diffe-

II. Erweiterung Ausgleich-/Abziehbarkeit (S. 2) Anm. 113–114 § 15a

renz zwischen Haftsumme und geleisteter Einlage übersteigt, ist er nicht ausgleich- und abziehbar, sondern lediglich nach Maßgabe des Abs. 2 mit künftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar.

Spätere Verlustanteile: Ist die Differenz zwischen Haftsumme und geleisteter Einlage durch Verwirklichung der Ausgleich- und Abziehbarkeit eines Verlustanteils zu einem Bilanzstichtag ausgeschöpft worden, können weitere Verlustanteile in späteren Wj. auch dann nicht ausgeglichen oder abgezogen werden, wenn die Differenz zwischen Haftsumme und geleisteter Einlage weiterhin besteht. Der erweiterte Verlustausgleich und -abzug kann bei fortbestehendem negativem Kapitalkonto nur einmal geltend gemacht werden (BFH v. 26.8.1993 – IV R 112/91, BStBl. II 1994, 627; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 63 [11/2016]; R 15a Abs. 3 Sätze 7 bis 9 EStR). Etwas anderes ist aber anzunehmen, soweit zwischenzeitlich zu einem späteren Bilanzstichtag der negative Saldo des Kapitalkontos unter den Betrag des nach Abs. 1 Satz 2 zulässigen erweiterten Verlustausgleichs und -abzugs – etwa durch dem Kommanditisten gutgeschriebene Gewinnanteile – gesunken ist. In diesem Fall realisiert sich die Verpflichtung des Kommanditisten, die Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, mit zukünftigen Gewinnen zu tragen, womit er sie im Innenverhältnis auch wirtschaftlich endgültig getragen hat. Dies ändert jedoch nichts an seiner bestehenden Haftung im Außenverhältnis. Bei neuen Verlustanteilen führt dieses nach Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftungsrisiko daher ein weiteres Mal zu Ausgleich- und Abziehbarkeit der Verluste in Höhe der Differenz zwischen Außenhaftung und geleisteter Einlage.

Beispiel: Kommanditist A hat eine Pflichteinlage von 50 000 € geleistet. Im Handelsregister ist für ihn eine Haftsumme von 100 000 € eingetragen. Im Jahr 01 entfällt auf ihn ein Verlustanteil von 100 000 €, im Jahr 02 ein Gewinnanteil von 25 000 €, im Jahr 03 ein weiterer Verlustanteil von 50 000 €.

Der Verlustanteil im Jahr 01 ist für A in voller Höhe ausgleich- und abziehbar. In Höhe von 50 000 € aufgrund der geleisteten Einlage, iHv. weiteren 50 000 € aufgrund der darüber hinaus bestehenden Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 2 iVm. § 171 Abs. 1 HGB. Das Kapitalkonto ist Ende 01 negativ iHv. 50 000 €. In Folge des stehen gelassenen Gewinnanteils ist das Kapitalkonto des A Ende 02 nur noch negativ iHv. 25 000 €. Von dem Verlustanteil des Jahres 03 sind daher 25 000 € erneut ausgleich- und abziehbar, weitere 25 000 € lediglich mit zukünftigen Gewinnanteilen aus der Beteiligung verrechenbar nach Abs. 2. Das Kapitalkonto des A beträgt Ende 03 ./.. 75 000 €.

bb) Eingetragene Einlage übersteigt die geleistete Einlage bzw. nicht oder nicht vollständig geleistete Einlage 114

Der Umfang der erweiterten Ausgleich- und Abziehbarkeit ergibt sich aus der Differenz zwischen der eingetragenen Einlage (Haft einlage, § 171 Abs. 1 HGB) einerseits und der geleisteten Einlage andererseits. Eine erweiterte Ausgleich- und Abziehbarkeit nach Abs. 1 Satz 2 kann sich nur ergeben, wenn die eingetragene Einlage die geleistete Einlage übersteigt oder aber die gesellschaftsvertraglich geschuldete Pflichteinlage nicht oder nicht vollständig geleistet wurde und daher hinter der Haftsumme zurück bleibt. In welcher Höhe diese Einlage tatsächlich geleistet ist, bestimmt sich nach den Einlageleistungen des Kommanditisten und seinen Entnahmen (s. Anm. 96).

b) Ausgleich und Abzug trotz Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos115 **aa) Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos**

Abgesehen von dem Bestehen einer Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB sind die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 rein strechtl. zu beurteilen. Der Begriff des Kapitalkontos entspricht damit dem des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 82f.). Nur soweit durch den dem Kommanditisten zuzurechnenden Verlustanteil ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, greift – vorbehaltlich des Abs. 1 Satz 3 (s. dazu Anm. 117ff.) – die zusätzliche Ausgleich- und Abziehbarkeit nach Abs. 1 Satz 2. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, richtet sich nach den zu Abs. 1 Satz 1 entwickelten Grundsätzen (s. Anm. 96ff.). Ist zum Bilanzstichtag ein negatives Kapitalkonto iSv. Abs. 1 Satz 1 nicht entstanden oder hat es sich nicht erhöht, besteht für den erweiterten Verlustausgleich nach Abs. 1 Satz 2 kein Bedürfnis. In den Grenzen des Abs. 1 Sätze 2 und 3 ist damit die stl. Wirksamkeit eines negativen Kapitalkontos des Kommanditisten im Wj. der Verlustzurechnung gesetzlich anerkannt (vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164).

116 **bb) Ausgleich- und Abzugsrecht**

Der Stpfl. hat kein Wahlrecht, ob er von dem Verlustausgleich nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 Gebrauch macht oder nicht, da nach Abs. 2 eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen nur erfolgt, soweit der Verlust nicht nach Abs. 1 abgezogen werden darf. Vom Wortlaut des Abs. 2 ist somit eine spätere Verlustverrechnung ausgeschlossen, wenn der Stpfl. auf einen Verlustausgleich nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 verzichtet.

LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 177f.; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 230ff. (7/2009); aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 123; BITZ in LBP, § 15a Rn. 29 (8/2013).

III. Zusätzliche Voraussetzungen des erweiterten Ausgleichs und Abzugs (Abs. 1 Satz 3)**1. Eintragung in das Handelsregister**117 **a) Eintragung des Anteilseigners**

Nach § 15a Abs. 1 Satz 3 tritt die Erweiterung des Verlustausgleichs nur ein, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist.

Zurechnung abweichend von Eintragung: Abweichend von der Eintragung in das Handelsregister kann der Kommanditanteil jedoch nach § 39 AO einem anderen zuzurechnen sein. Daher kommt der erweiterte Verlustausgleich und -abzug in folgenden Fällen nicht in Betracht (vgl. R 15a Abs. 3 Satz 4 EStR):

► *Treubandverhältnis:* Bei diesem ist die Kommanditbeteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO nicht dem im Handelsregister als Kommanditist eingetragenen Treuhänder, sondern dem Treugeber zuzurechnen (s. Anm. 74). Demgemäß ist auch der auf die Kommanditbeteiligung entfallende Anteil am Verlust allein dem Treugeber zuzurechnen, der dabei der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 unterliegt. Der erweiterte Verlustausgleich und -abzug nach Abs. 1 Satz 2 steht ihm dagegen nicht zu, da er nicht im Handelsregister

eingetragen ist. Diese Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus Abs. 1 Satz 2, da der Treugeber nie nach § 171 Abs. 1 HGB nach außen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet. Seine im Innenverhältnis bestehende Verpflichtung, den Treuhänder nach § 670 BGB von der Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB freizustellen oder ihm entsprechende Aufwendungen zu ersetzen, ist ein Haftungsgrund, der im Rahmen des Abs. 1 Satz 2 unberücksichtigt bleibt (s. Anm. 110, zust. BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 102 [7/2009]).

► *Unterbeteiligung*: Bei einer Unterbeteiligung kann – je nach Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses – der Unterbeteiligte die Stellung eines Mitunternehmers haben. Unabhängig davon, ob man in der Unterbeteiligung in diesem Fall ein Treuhandverhältnis oder ein Gesellschaftsverhältnis eigener Art sieht (s. Anm. 74), ist dem Unterbeteiligten entsprechend dem Umfang seiner Unterbeteiligung (nimmt man ein Treuhandverhältnis an nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO) der darauf entfallende Anteil am Verlust unmittelbar zuzurechnen. Dieser unterliegt der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1. Der erweiterte Verlustausgleich und -abzug nach Abs. 1 Satz 2 steht ihm dagegen nicht zu, da er nicht im Handelsregister eingetragen ist (zust. BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868). Diese Rechtsfolge ergibt sich auch beim Unterbeteiligten unmittelbar aus Abs. 1 Satz 2, da der Unterbeteiligte nie gem. § 171 Abs. 1 HGB nach außen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet. Damit einher geht, dass dem Hauptbeteiligten der Verlust des Unterbeteiligten nicht zugerechnet wird und sich entsprechend sein erweiterter Verlustausgleich mindert (BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 102 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 131; BRAUN, EFG 2004, 1515; aA FG Hamb. v. 12.5.2004 – VII 335/01, EFG 2004, 1514, nrkr.).

b) Am Bilanzstichtag vorliegende Eintragung in das Handelsregister

118

Gemäß § 162 Abs. 2 iVm. § 106 Abs. 2 HGB wird bei einer KG neben dem Komplementär auch der Kommanditist mit Name, Vorname, Stand, Wohnort und seiner Einlage (= Haftsumme) eingetragen. Eine unvollständige Eintragung genügt, solange die Person des Kommanditisten eindeutig bestimmbar, er als Kommanditist bezeichnet und die Höhe der Haftsumme eingetragen ist. Die Eintragung muss am Bilanzstichtag vorliegen. Auf diese Voraussetzung kann nicht verzichtet werden, weil ohne die Eintragung auch nicht die in Abs. 1 Satz 2 vorausgesetzte Haftung aus § 171 Abs. 1 HGB am Bilanzstichtag begründet wird. Die bloße Anmeldung zum Handelsregister reicht daher nicht aus.

BFH v. 28.5.1993 – VIII B 11/92, BStBl. II 1993, 665; FG Meckl.-Vorp. v. 3.12.1997 – 1 K 54/97, EFG 1998, 550, rkr.; R 15a Abs. 3 Sätze 1 bis 3 EStR; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 132; aA Brtz in LBP, § 15a Rn. 26 (8/2013).

Eine Rückwirkung der Eintragung etwa iSd. § 14 Satz 3 UmwStG erfolgt nicht. Maßgeblich ist die tatsächliche Eintragung (FG Sachs.-Anh. v. 12.7.2007 – 1 K 456/05, EFG 2007, 1888, nrkr., Az. BFH IV R 61/07 Entsch. ergangen vgl. BStBl. II 2010, 1279 = FR 2010, 886 mit Anm. KEMPERMANN; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 132, der freilich § 2 UmwStG iVm. § 234 Nr. 1 UmwG als Ausnahme anerkennt).

Entgeltliche Übertragung des Anteils: Geht ein Kommanditeil entgeltlich auf einen Erwerber über, ist diesem – vorbehaltlich abweichender vertraglicher Regelungen – vom Zeitpunkt der Übertragung an der Kommanditeil und damit der anteilig darauf entfallende Verlustanteil zuzurechnen. Findet die Übertragung nicht auf den Bilanzstichtag statt, kann dies dazu führen, dass der Er-

werber zwar schon Kommanditist, aber noch nicht im Handelsregister eingetragen ist. Dem Erwerber bleibt damit der erweiterte Verlustausgleich und -abzug nach Abs. 1 Satz 2 verwehrt, obwohl er bereits für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nach außen haftet. Wegen des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift hilft hier allenfalls eine Berücksichtigung wegen Unbilligkeit nach § 163 AO.

Unentgeltliche Übertragung des Anteils: Bei der Gesamtrechtsnachfolge aufgrund eines Erwerbs von Todes wegen genügt die Eintragung des Rechtsvorgängers, da der Erbe voll umfassend in dessen Rechtsposition eintritt. Anders dagegen bei der unentgeltlichen Übertragung durch Schenkung. Wie beim entgeltlichen Erwerb kann auch hier der Zeitpunkt der Zurechnung des Kommanditanteils und des darauf entfallenden Anteils am Verlust und der Zeitpunkt der Eintragung ins Handelsregister dergestalt auseinanderfallen, dass dem Kommanditisten trotz bestehender Außenhaftung und eventuell bereits erfolgter Anmeldung zur Eintragung der erweiterte Verlustausgleich und -abzug nach Abs. 1 Satz 2 verwehrt bleibt, so dass allenfalls eine Berücksichtigung nach § 163 AO in Betracht kommt.

119 2. Nachweis des Bestehens der Haftung

Nachweispflicht: Der erweiterte Verlustausgleich und -abzug nach Abs. 1 Satz 2 wird zusätzlich davon abhängig gemacht, dass das Bestehen der Haftung des Kommanditisten nachgewiesen wird. Nachzuweisen ist, dass und in welchem Umfang die Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB am Bilanzstichtag besteht (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 133). Diese Regelung wird damit begründet, dass die FinVerw. im Einzelfall nicht von sich aus feststellen könne, „ob und gegebenenfalls in welchem Umfang beim Vorhandensein eines negativen Kapitalkontos eine Haftung des Steuerpflichtigen gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft wegen Nichteinzahlung der Einlage oder wegen Entnahmen unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 HGB besteht“ (Begr. RegE, BTDrucks. 8/3648, 16).

Gegenstand des Nachweises: Im Gegensatz zum Wortlaut des Gesetzes kann der Gegenstand des Nachweises nicht die Haftung des Kommanditisten sein, denn diese ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Der Nachweis hat sich vielmehr auf die Elemente zu erstrecken, aus denen sich die Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB ergibt.

► *Nachzuweisen sind:*

- die Eintragung der Haftsumme im Handelsregister und
- die vom Kommanditisten am Bilanzstichtag erbrachte Einlage unter Berücksichtigung der nach § 172 Abs. 4 HGB die Haftung erhöhenden Entnahmen (BRtz in LBP, § 15a Rn. 27 [8/2013]; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 117 [7/2009]).

► *Nicht nachzuweisen sind:*

- der Umstand, dass der Kommanditist im Handelsregister eingetragen ist; dabei handelt es sich um ein Merkmal, das selbständig in Abs. 1 Satz 3 als Voraussetzung für die Ausgleichs- und Abzugserweiterung aufgeführt wird und ohne Weiteres von Amts wegen ermittelt werden kann;
- der Umstand, dass am Bilanzstichtag Verbindlichkeiten der Gesellschaft bestanden; diese Frage betrifft nicht die aus § 171 Abs. 1 HGB folgende Haftung, sondern die weitere in Abs. 1 Satz 3 genannte Voraussetzung, dass die

Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht unwahrscheinlich ist (vgl. dazu BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164; s. Anm. 121 ff.).

Nachweis als materielles Besteuerungsmerkmal: Wird der Nachweis in dem beschriebenen Umfang nicht erbracht, so ist nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 der erweiterte Verlustausgleich und -abzug ausgeschlossen. Der Nachweis nach Abs. 1 Satz 3 ist somit materielles Besteuerungsmerkmal. Die Regelung der Nachweispflicht geht damit über die allgemeine Vorschrift des § 162 Abs. 2 AO hinaus, der der FinBeh. bei Verletzung von Mitwirkungspflichten des Stpfl. die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auferlegt.

Einstweilen frei.

120–121

3. Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht ausgeschlossen oder unwahrscheinlich

a) Kein vertraglicher Ausschluss der Vermögensminderung

aa) Bekämpfung von Verlustzuweisungsmodellen

122

Der erweiterte Verlustausgleich und -abzug nach Abs. 1 Satz 2 wird versagt, wenn eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung durch Vertrag ausgeschlossen (s. Anm. 123 ff.) oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (s. Anm. 128 f.). Mit dieser Regelung sollen Verlustzuweisungsmodelle bekämpft werden, „deren Attraktivität insbesondere auf einer durch Handelsregistereintragung begründeten Haftung“ beruht, die „nicht mit einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Risiko verbunden“ ist (Begr. RegE, BTDrucks. 8/3648, 16 f.).

bb) Verträge mit Gläubigern

123

Verträge mit Gläubigern können die Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht in dem für Abs. 1 Satz 3 erforderlichen Maß ausschließen. Unzureichend ist von vornherein ein vertraglicher Ausschluss mit einem oder einzelnen Gläubigern, weil dabei die Haftung den übrigen Gläubigern gegenüber bestehen bleibt. Aber auch ein vertraglicher Haftungsausschluss mit allen Gläubigern der Gesellschaft beseitigt nicht eine Haftung gegenüber Delikts- und Bereicherungsgläubigern sowie Gläubigern der KG aus gesetzlichen Schuldverhältnissen, wie etwa hinsichtlich der USt oder Sozialversicherungsbeiträgen (zutr. von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 324 [7/2009]; BITZ in LBP, § 15a Rn. 31 [8/2013]; aA HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 68 [11/2016]). Gleiches gilt für Vereinbarungen mit Gläubigern der Gesellschaft, nach denen Verbindlichkeiten nur aus zukünftigen Erlösen oder Gewinnen zu tilgen sind.

cc) Verträge mit Dritten

124

Verträge mit Dritten ermöglichen den Ausschluss einer Vermögensminderung aufgrund der Haftung.

Versicherungsverträge: Durch einen Versicherungsvertrag kann zwar nicht die Haftung, wohl aber eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung ausgeschlossen werden. Mehr verlangt Abs. 1 Satz 3 nicht (vgl. Begr. RegE, BTDrucks. 8/3648, 16; BITZ in LBP, § 15a Rn. 31 [8/2013]; von BECKERATH in KSM, Rn. C 322 [7/2009]; aA noch LEMPENAU, StuW 1981, 235, dort Fn. 52).

Haftungsfreistellung: Eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung kann durch Verträge ausgeschlossen sein, in denen Dritte oder außerhalb des Gesellschaftsvertrags einzelne Gesellschafter sich verpflichten, den Kommanditisten von seiner Haftung freizustellen (HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 68 [11/2016]). Dieser vertragliche Haftungsausschluss ist allerdings nur zu berücksichtigen, wenn die Durchsetzbarkeit des Freistellungsanspruchs gesichert ist; ggf. setzt dies das Vorliegen einer Bankbürgschaft oder einer anderen Sicherheit voraus. Hierzu gehört auch die Vereinbarung einer Bankbürgschaft für den dem Kommanditisten zustehenden gesetzlichen Regressanspruch (UELNER, StbJb. 1981/82, 107; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 134; BITZ in LBP, § 15a Rn. 31 [8/2013]).

So ist etwa der erweiterte Verlustausgleich des Hauptbeteiligten um den Anteil des atypisch Unterbeteiligten zu kürzen, da eine Haftungsinanspruchnahme aufgrund der Freistellung nach § 670 BGB unwahrscheinlich ist (BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 131; BRAUN, EFG 2004, 1515; vgl. auch Anm. 118).

125 dd) Gesellschaftsvertrag

Der Gesellschaftsvertrag kann die Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht in der für Abs. 1 Satz 3 erforderlichen Art und Weise ausschließen. Ist die im Handelsregister eingetragene Haftsumme größer als die vertraglich vereinbarte Pflichteinlage des Kommanditisten und wird der Kommanditist dergestalt aufgrund der Außenhaftung in Anspruch genommen, dass er dabei seine gesellschaftsvertraglich geschuldete Pflichteinlage überschreitet, hat er nach § 110 HGB einen Anspruch auf Ersatz aus dem Gesellschaftsvermögen und – falls eine Befriedigung aus diesem nicht möglich ist – einen Anspruch auf Erstattung durch die übrigen Gesellschafter. Hierbei handelt es sich allerdings um einen gesetzlichen und nicht um einen vertraglichen Rückgriffsanspruch, so dass dadurch Abs. 1 Satz 3 nicht erfüllt ist. Daran ändert sich auch nichts, wenn aufgrund des Gesellschaftsvertrags dem Kommanditisten derselbe Rückgriffsanspruch noch einmal vertraglich eingeräumt wird, da dies am Charakter des Rückgriffsanspruchs als gesetzlicher Anspruch nichts ändert (SÖFFING, FR 1982, 77; BITZ in LBP, § 15a Rn. 31 [8/2013]).

126 Einstweilen frei.

b) Keine Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs

127 aa) Ausnahmetatbestand

Abs. 1 Satz 3 ist als Ausnahmetatbestand eng auszulegen. Grundsätzlich ist von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auszugehen, da die Eintragung ins Handelsregister regelmäßig mit einem wirtschaftlichen und nicht bloß formaljuristischen Risiko verbunden ist. Dies entspricht dem systematischen Aufbau des Abs. 1, der die Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB als Parameter des stl. berücksichtigungsfähigen Verlustausgleichsvolumens nur für den Ausnahmefall wieder einschränkt. Dafür spricht auch, dass der Gesetzgeber die Prognose der Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung für den Ausschluss des Verlustausgleichs trotz formal bestehender Haftung verlangt und nicht die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zur Begr. des erweiterten Verlustausgleichs nach Abs. 1 Satz 2.

bb) Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung

Der Begriff der Unwahrscheinlichkeit verlangt eine Prognose über die zukünftige Entwicklung. Mit dem BFH ist dies dahingehend zu verstehen, dass es dabei nicht nur auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag ankommt, sondern auf die voraussichtliche zukünftige Entwicklung abzustellen ist. Im Regelfall ist das zu vermutende Risiko der Vermögensminderung nur dann zu verneinen, wenn die finanzielle Ausstattung der Gesellschaft und deren gegenwärtige und zu erwartende Liquidität im Verhältnis zum nach dem Gesellschaftsvertrag festgelegten Gesellschaftszweck und dessen Umfang so außergewöhnlich günstig sind, dass die finanzielle Inanspruchnahme des einzelnen zu beurteilenden Kommanditisten nicht zu erwarten ist (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164). Insbesondere ist eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht deshalb unwahrscheinlich, weil weitere Einlagen des Kommanditisten (wegen Fälligkeit der Pflichteinlage) zu erwarten sind und diese dazu führen, dass die Außenhaftung des Kommanditisten erlischt. Auch wenn sicher ist, dass der Kommanditist nicht vorzeitig an Gläubiger leisten muss, bleibt es bei dem erhöhten Verlustausgleich aufgrund der Außenhaftung (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164).

Dies führt allerdings nicht zu einem erhöhten Ausgleichsvolumen (vgl. R 15a Abs. 3 Satz 8 EStR). Dies könnte man annehmen, da bei späterer Einlageleistung und gleichzeitiger Verlustzuweisung in gleicher Höhe ein negatives Kapitalkonto weder entsteht noch sich erhöht. Gleichzeitig ist eine Leistung auf die Einlage kein Fall der Haftungs-minderung nach Abs. 3 – dies jedoch nur unter der Prämisse, dass die beiden das Verlustausgleichsvolumen bestimmenden Parameter, das Kapitalkonto und die Außenhaftung, in einem Alternativverhältnis zueinander stehen und deshalb nicht kumulativ geltend gemacht werden können.

Beispiel: Kommanditist A mit eingetragener Haftsumme von 50 000 € werden im Jahr 01 Verluste iHv. 50 000 € zugewiesen. Im Jahr 02 leistet er seine fällige Pflichteinlage von 50 000 € bei gleichzeitiger Zuweisung eines weiteren Verlustanteils von 50 000 €.

Im Jahr 01 ist der Verlust aufgrund von Abs. 1 Sätze 2 und 3 voll ausgleichsfähig trotz der abschabaren Leistung der Einlage, auch wenn bis dahin eine VorausZ an Gläubiger unwahrscheinlich ist, da die Leistung der Einlage das wirtschaftliche Risiko des Kommanditisten nicht schmälert. Das Kapitalkonto des A beträgt Ende 01 ./ 50 000. Im Jahr 02 ist der Verlust dagegen bloß verrechenbar, obwohl durch ihn weder ein negatives Kapitalkonto entsteht (dieses bestand in gleicher Höhe schon vorher), noch sich erhöht. Dies ergibt sich zwingend, wenn man die Situation vergleicht mit dem Fall, dass der A seine Einlage von vornherein erbracht hätte, so dass der Ausgleich im Jahr 01 auf Abs. 1 Satz 1 beruht hätte. Dann stünde dem A die Einlage im Jahr 02 nicht mehr zum Verlustausgleich zur Verfügung. Gleiches gilt, wenn die Einlage einen früheren Verlustausgleich nach Abs. 1 Satz 2 substituiert.

Die FinVerw. hatte sich bereits mit BMF v. 20.2.1992 (BMF v. 20.2.1992 – IV B 2 - S 2241a - 8/92, BStBl. I 1992, 123) den Ausführungen des VIII. Senats vollinhaltlich angeschlossen und ihre frühere extensive Auslegung aufgegeben.

Vgl. BMF v. 8.5.1981 – IV B 2 - S 2241 - 102/81, BStBl. I 1981, 308; abl. nahezu einstimmig die Literatur: BIERGANS, DStR 1981, 435; SÖFFING, DB 1981, 1635; MITTELSTELNER, DStR 1981, 363; SCHULZE-OSTERLOH, FR 1981, 450; SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1981/82, 261; aA UELNER, StbJb. 1981/82, 117.

Zur Frage der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs bei vermögensverwaltenden BGB-Gesellschaften (Fall des Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2) s. BFH v. 17.12.1992 (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490); BFH v. 17.12.1992 (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492); BMF v. 30.6.1994 (BMF v. 30.6.1994 – IV B 3 - S 2253b - 12/94, BStBl. I 1994, 355), wonach bei geschlossenen Immobilienfonds mit ei-

ner sehr weitgehenden Absicherung des Haftungsrisikos durch Vorliegen von Garantien und Bürgschaften ein ins Gewicht fallendes Haftungsrisiko idR nicht mehr verbleibt (best. durch BFH v. 30.11.1993 – IX R 60/91, BStBl. II 1994, 496; s. in Abgrenzung davon aber FG Berlin v. 27.6.2002 – 9 K 9030/00, EFG 2003, 82, rkr.).

129 cc) Nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs

Geschäftsbetrieb: Abs. 1 Satz 3 stellt darauf ab, dass die Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung in der Art und Weise des Geschäftsbetriebs begründet ist. Nur dann wird das erweiterte Verlustausgleichsvolumen nach Abs. 1 Satz 2 ausgeschlossen. Diesen Umstand berücksichtigt die Rspr. des BFH (BFH – v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164) nicht ausreichend, wenn sie verlangt, dass bei der Feststellung der Unwahrscheinlichkeit der Art und Weise des Geschäftsbetriebs „in besonderem Maße Rechnung zu tragen“ sei. Zudem ist entscheidend auf den Geschäftsbetrieb und damit die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit und nicht auf den Gesellschaftszweck abzustellen. Im Unterschied zur ersten Alternative, dem Ausschluss durch Vertrag, wird damit im Rahmen der zweiten Alternative auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt. Die zweite Alternative ist damit Auffangtatbestand zum vertraglichen Ausschluss der Vermögensminderung aufgrund der Haftung und erfasst auch die Fälle des teilweisen vertraglichen Ausschlusses (Verträge mit Gläubigern oder im Gesellschaftsvertrag, s. Anm. 123, 125). Ist die Vermögensminderung nicht unwahrscheinlich, kommt es auf die Höhe des Risikos grds. nicht mehr an (BFH v. 30.11.1993 – IX R 60/91, BStBl. II 1994, 496).

Verfolgung eines beschränkten Geschäftszwecks: Bei Verfolgung eines beschränkten Gesellschaftszwecks lässt sich daraus nicht automatisch auf die Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung schließen, allenfalls legt sie diese als (widerlegbare) Vermutung bei Gesellschaften nahe, die von gewerblich tätigen Initiatoren nach einheitlichem Muster und mit einer finanziellen Gesamtkonzeption gegründet wurden (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492, im Falle der Beschränkung auf Erwerb, Bebauung und Vermietung eines oder mehrerer Grundstücke). Allerdings beseitigt dies idR nicht die Risiken hinsichtlich der Insolvenz der Vertragspartner, des Untergangs des AV oder dessen Verwertbarkeit im Falle frühzeitiger Vertragsauflösung (daher keine Unwahrscheinlichkeit bei Bewirtschaftung eines Hotelrestaurants, BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164, oder bei einer Bauunternehmung mit Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen, BFH v. 26.8.1993 – IV R 112/91, BStBl. II 1994, 627).

Begrenzung der Leistungsverpflichtung: Vereinbarungen mit Gläubigern der Gesellschaft, nach der Verbindlichkeiten nur aus zukünftigen Erlösen oder Gewinnen zu tilgen sind, können einen vertraglichen Ausschluss der Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht begründen (s. Anm. 123). Sie führen jedoch auch nicht dazu, dass die Vermögensminderung nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist, da gesetzliche Ansprüche gegen die Gesellschaft von Delikts- und Bereicherungsgläubigern sowie Gläubigern der KG aus gesetzlichen Schuldverhältnissen von ihnen nicht berührt werden.

Kein Handeln im Außenverhältnis: Ähnlich ist der Fall zu beurteilen, in dem sämtliche Geschäfte der KG im Außenverhältnis durch eine GmbH besorgt werden, die für nicht vorgesehene Verluste allein eintreten muss. Auch hier begründet dies nicht an sich bereits eine Unwahrscheinlichkeit, da im Einzelfall die

Abschirmung durch die GmbH nach den Grundsätzen der Durchgriffshaftung entfallen kann (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 346 [7/2009]).

c) Nachträglicher Wegfall des Haftungsausschlusses oder der Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung 130

Ist die Vermögensminderung aufgrund der Haftung am Bilanzstichtag ausgeschlossen oder iSd. Abs. 1 Satz 3 unwahrscheinlich, so sind die Verluste unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht ausgleich- oder abziehbar, sondern lediglich nach Maßgabe des Abs. 2 verrechenbar. Wird nachträglich zu einem späteren Bilanzstichtag der Vertrag über den Ausschluss der Vermögensminderung zu Lasten des Kommanditisten geändert oder wird die Unwahrscheinlichkeit beseitigt, so werden – wie bei der nachträglichen Haftungserweiterung (s. Anm. 112) – die verrechenbaren Verluste nicht in ausgleich- und abziehbare umgewandelt. Die Veränderungen führen nur zu einer Erweiterung des Verlustausgleichspotentials im laufenden und in zukünftigen Wj.

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Verrechnungsverbot nachträglicher Einlagen**

Schrifttum: BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen zu § 15a EStG: Mindestbesteuerung, Wechsel im Gesellschafterstatus, vorgezogene Einlagen, DB 2004, 1632; CLAUDY/STEGE, Einlagen und § 15a EStG – Zur Notwendigkeit eines außerbilanziellen Korrekturpostens, DStR 2004, 1504; GSCHWENDTNER, Anmerkung zu BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, DStR 2004, 28; HEMPE/SIEBELS/OBERMAIER, Präzisierung der § 15a EStG-Abzugsbeschränkung durch den BFH, DB 2004, 1460; KEMPERMANN, Neue Rechtsprechung zu § 15a EStG: Einlagen bei negativem Kapitalkonto und Wechsel der Gesellschafterstellung, DStR 2004, 1515; NIEHUS/WILKE, Einlagen des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto sowie Haftungsausweitung aufgrund Wechsels der Rechtsstellung, FR 2004, 677; ROGALL, Die Funktionsweise des § 15a EStG – zur Notwendigkeit, Anzahl und Fortentwicklung von Korrektur- und Merkposten, BB 2004, 1819; SIEVERT/NUBMANN, Aktuelle Rechtsprechungstendenzen zu § 15a EStG, FR 2004, 1372; WACKER, „Vorgezogene Einlagen“ und § 15a EStG, DB 2004, 11; KEMPERMANN, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten, DStR 2008, 1917; LEY, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung von Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2008, 16204; LÜDEMANN, Verlustverrechnung von Kommanditisten (§ 15a EStG): Verschärfung bei nachträglichen Einlagen geplant!, StatusRecht 2008, 220; MORITZ, Einlagen zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos, AktStR 2008, 90; NACKE, Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 1396; NACKE, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahresausgleichsgesetz 2009, DB 2008, 2792; DÖRFLER/RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, Das Jahressteuergesetz – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, BB 2009, 580; HEUERMANN, „Nachträgliche“ Einlagen – Neue steuerliche Regeln zur Einlagefinanzierung bei Personengesellschaften – ein Beispiel für Kommunikationsstörungen zwischen staatlichen Gewalten, NZG 2009, 321; KORN/STRAHL, Beratungsrelevante Aspekte zum JStG 2009 und zu weiteren steuerlichen Änderungsgesetzen, KÖSDI 2009, 16358; KRATZSCH, JStG 2009: Verrechnungsvolumen bei nachträglichen Einlagen eingeschränkt, GSTB 2009, 199; NACKE, Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 – Teil 1, StuB 2009, 129; WACKER, § 15a EStG: Vorgezogene Einlagen und JStG 2009 – Ganzschluss, Halbschluss oder Trugschluss?, DStR 2009, 403; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, 1; SAHRMANN, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a EStG, DStR 2012, 1109.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt v. 17.1.2002, juris; OFD Hannover v. 7.12.2007, juris; OFD Karlsruhe v. 16.1.2008, BB 2008, 823; BMF v. 19.11.2007 – IV B 2 - S 2241 - a/07/0004, BStBl. I 2007, 823.

I. Kein Verlustausgleich in Höhe nachträglicher Einlagen (Abs. 1a Satz 1)

130a 1. Einlagen vor dem 25.12.2008

Füllt der Kommanditist nach Verlustjahren sein Kapitalkonto mit Einlagen wieder auf, so werden Verluste früherer Jahre nicht in ausgleichsfähige Verluste umpolt (zu den schon hiergegen bestehenden verfassungsrechtl. Bedenken vgl. Anm. 31 und Anm. 146). Verluste im Jahr der Einlage (sog. zeitkongruente Einlage) sind jedoch ausgleichsfähig (vgl. WACKER, DStR 2009, 403). Für vor dem 25.12.2008 getätigte Einlagen, die die Voraussetzungen des Abs. 1a erfüllen, gilt weiter die BFH-Rspr. zum Korrekturposten (BFH v. 18.5.2017 – IV R 36/14, DB 2017, 1557, zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen). Der BFH (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; vgl. auch BFH v. 26.7.2007 – IV R 28/06, BStBl. II 2007, 934; BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118) vertrat die Auffassung, dass Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet werden, im Wege der teleologischen Reduktion der Vorschrift mit zukünftigen Verlusten ausgeglichen werden können. Hierfür sei die Bildung eines außerbilanziellen Korrekturpostens erforderlich, der solange fortzuführen ist, bis er durch nach Abs. 1 Satz 1 nicht ausgleichsfähige Verluste erschöpft ist. Der Korrekturposten kann also noch viele Jahre über das Wj. 2008 hinaus bestehen bleiben. Spätestens fällt er mit Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils bzw. Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft weg. Im Erg. deutet der BFH folglich nachträgliche Einlagen in vorgezogene um. Der Korrekturposten wird nicht nur Kommanditisten zugewilligt, sondern aus Gleichbehandlungsgründen auch solchen beschränkt haftenden Mitunternehmern, die zwar nach Abs. 5 unter die Beschränkungen des § 15a fallen, aber nicht im Handelsregister eingetragen sind und deshalb Verluste nicht nach Abs. 1 Satz 2 nutzen können (zB Treugeber-Kommanditisten oder atypisch stille Gesellschafter; BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118). Nachdem der BFH seine Rspr. mehrfach best. hatte (BFH v. 26.7.2007 – IV R 28/06, BStBl. II 2007, 934; BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118), akzeptierte auch die Verwaltung die Ausgleichsfähigkeit der vorgezogenen Einlage mit späteren Verlusten (BMF v. 19.11.2007 – IV B 2 - S 2241 - a/07/0004, BStBl. I 2007, 823; OFD Karlsruhe v. 16.1.2008, BB 2008, 823; OFD Hannover v. 7.12.2007, juris; aA noch OFD Frankfurt v. 17.1.2002, juris; FG Köln v. 27.6.2001 – 5 K 6631/00, EFG 2001, 1195, aufgehoben durch BFH v. 14.10.2003 – VII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; FG Berlin v. 25.6.2002 – 7 K 4345/00, EFG 2002, 1302, rkr.). Die Ausgleichsfähigkeit der vorgezogenen Einlage mit Verlusten späterer Wj. widerspricht zwar dem klaren Gesetzeswortlaut, wonach gem. Abs. 1 Satz 1 Verluste nicht ausgeglichen werden dürfen, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, jedoch verlangt die Systematik und der Telos des Gesetzes insbes. eine Gleichbehandlung mit der zeitkongruenten Einlage und der Haftungserweiterung durch Erhöhung der Haftsumme (wie hier BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; BFH v. 26.7.2007 – IV R 28/06, BStBl. II 2007, 934; BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118; FG Münster v. 3.7.2007 – 1 K 1731/06 F, EFG 2007, 1874, rkr.; FG Düss. v. 5.6.2013 – 15 K 1333/11 F, juris, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 7 K 7294/11 EFG 2015, 291, rkr.; NIEHUS/WILKE, FR 2004, 677; WACKER, DB 2004, 11; krit. zur unüberschaubaren Anzahl von Korrektur- und Merkposten ROGALL, BB 2004, 1819; vgl. auch Anm. 130b; krit.

GSCHWENDTNER, DStR 2004, 28; BRANDENBERG, DB 2004, 1632; KEMPERMANN, DStR 2004, 1515; HEMPE/SIEBELS/OBERMAIER, DB 2004, 1460, die die Verluste auf ein gesondertes Verlustverrechnungskonto buchen wollen; aA CLAUDY/STEGGER, DStR 2004, 1504). Mit Urteil vom 2.2.2017 (BFH v. 2.2.2017 – IV R 47/13, BStBl. II 2017, 683) hat der BFH klargestellt, dass als Einlage im Sinne der bis zum Inkrafttreten des § 15a Abs. 1a EStG geltenden Rechtsprechungsgrundsätze zur „vorgezogenen Einlage“ nur Leistungen des Kommanditisten in das Gesamthandelsvermögen in Betracht kommen.

Beispiel: Ein Kommanditist hat bis zum Ende des Wj. 00 infolge früherer Verlustanteile ein negatives Kapitalkonto von 1 Mio. €. Dementsprechend sind auf den 31.12. des Wj. 00 für ihn verrechenbare Verluste von 1 Mio. € gesondert festgestellt worden. Im Wj. 01 vereinbaren die Gesellschafter, dass die Pflichteinlage des Kommanditisten um 800 000 € aufgestockt werden soll. Der Kommanditist leistet die Einlage noch im Wj. 01. Ihm werden im Jahr 01 weitere Verlustanteile von 100 000 € und im Wj. 02 von 1 Mio. € zugewiesen.

	Wj. 01	Wj. 02
1. Kapitalkonto zum 1.1.	./. 1 000 000	./. 300 000
2. Einlagen abzüglich Entnahmen	800 000	0
3. Verlustanteile	./. 100 000	./. 1 000 000
4. Differenz (2. ./ 3.)	700 000	./. 1 000 000
5. Kapitalkonto zum 31.12.	./. 300 000	./. 1 300 000
6. festgestellte verrechenbare Verluste zum 31.12.	1 000 000	1 300 000

Der zu bildende Korrekturposten wäre wie folgt fortzuschreiben:

1. Korrekturposten zum 31.12.00	0
2. „Übereinlagen“ Wj. 01	+ 700 000
3. Korrekturposten zum 31.12.01	+ 700 000
4. Verbrauch Wj. 02	./. 700 000
5. Korrekturposten zum 31.12.02	0

2. Einlagen nach dem 24.12.2008

a) Keine Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes (Abs. 1a Satz 1 Alt. 1)

130b

Nachträgliche Einlagen (zum Begriff s. Anm. 130d) führen nach Abs. 1a Satz 1 Alt. 1 nicht dazu, dass vorhandene verrechenbare Verluste aus früheren Wj. nachträglich zu ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten umqualifiziert werden (Nds. FG v. 3.12.2014 – 4 K 299/13, EFG 2015, 714, rkr.). Dass nachträgliche Einlagen nicht zu einer Umpolung von verrechenbaren Verlusten vergangener Wj. führen, war auch schon nach altem Recht so (vgl. etwa SIEVERT/NUBMAN, FR 2004, 1374). Abs. 1a Satz 1 Alt. 1 hat daher nur eine deklaratorische Funktion (wie hier WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 180; vgl. Anm. 146 mwN).

Verrechenbare Verluste sind in Abs. 4 Satz 1 legaldefiniert (s. Anm. 170).

„Vorhandene“ **verrechenbare Verluste** sind in den Vorjahren aufgelaufene verrechenbare Verluste, die nach Abs. 4 gesondert festgestellt worden sind.

b) Keine Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres (Abs. 1a Satz 1 Alt. 2)

130c

Auch keine Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit in zukünftigen Wirtschaftsjahren: Nachträgliche Einlagen führen nach Abs. 1a Satz 1 Alt. 2 auch nicht dazu, dass Verlustanteile des Mitunternehmers in künftigen Wj. ausgleichs- oder

§ 15a Anm. 130c C. Abs. 1a: Verrechnungsverbot nachträgl. Einl.

abzugsfähig sind, soweit ein negatives Kapitalkonto erneut entsteht oder sich erhöht.

Zu negativem Kapitalkonto führende Verlustanteile zukünftiger Wirtschaftsjahre: Wird dem beschränkt haftenden Mitunternehmer nach Auffüllung des negativen Kapitalkontos erneut ein Verlustanteil zugewiesen, führt dieser nach Abs. 1 Satz 1 nur insoweit zu ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten, als kein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Dementsprechend führen zu einer sofortigen Verlustnutzung auf ein negatives Kapitalkonto geleistete Einlagen früherer Jahre nur insoweit, als sie zu einem positiven Stand des Kapitalkontos geführt haben. Einlagen bis zur Höhe von 0 € erzeugen nach Abs. 1 in der Zukunft keine ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste.

Beispiel: Ein Kommanditist hat bis zum Ende des Wj. 00 infolge früherer Verlustanteile ein negatives Kapitalkonto von 1 Mio. €. Dementsprechend sind auf den 31.12. des Wj. 00 für ihn verrechenbare Verluste von 1 Mio. € gesondert festgestellt worden. Im Wj. 01 vereinbaren die Gesellschafter, dass die Pflichteinlage des Kommanditisten um 800 000 € aufgestockt werden soll. Der Kommanditist leistet die Einlage noch im Wj. 01. Ihm werden im Jahr 01 weitere Verlustanteile von 100 000 € und im Wj. 02 von 1 Mio. € zugewiesen.

	Wj. 01	Wj. 02
1. Kapitalkonto zum 1.1.	./-. 1 000 000	./-. 300 000
2. Einlagen abzüglich Entnahmen	800 000	0
3. Verlustanteile	./-. 100 000	./-. 1 000 000
4. Differenz (2. ./-. 3.)	700 000	./-. 1 000 000
5. Kapitalkonto zum 31.12.	./-. 300 000	./-. 1 300 000
6. festgestellte verrechenbare Verluste zum 31.12.	1 000 000	2 000 000

Im Jahr 01 werden die auf den Kommanditisten entfallenden Verluste von 100 000 € als ausgleichs- oder abzugsfähig behandelt, denn das Kapitalkonto ist wegen der Einlagen nicht negativer geworden als es zu Beginn des Jahres war. Die Verbesserung des Kapitalkontos auf ./-. 300 000 € wirkt sich auf die Verlustnutzung nicht aus. Die verrechenbaren Verluste bleiben unverändert bei 1 Mio. €, weil nachträgliche Einlagen nach BFH v. 14.12.1995 (IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226) nicht zur „Umpolung“ in ausgleichsfähige Verluste führen (s. Anm. 130b).

Im Jahr 02 verschlechtert sich das Kapitalkonto in Höhe der neuerlichen Verlustanteile von 1 Mio. €. Die Verlustanteile sind nach Abs. 1 Satz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähig, sondern erhöhen die verrechenbaren Verluste, die dann 2 Mio. € betragen. Die „Übereinlage“ im vorangegangenen Wj. bleibt in diesem Zusammenhang unbeachtet. Im Erg. wird der Kommanditist dafür „bestraft“, dass er zu früh im Jahr 01 eingelegt hat. Hätte er die Übereinlage im Jahr 02 geleistet, wären Verlustanteile in Höhe des Übereinlagebetrags von 700 000 € ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, denn um diesen Betrag hätte sich das negative Kapitalkonto im Jahr 02 nicht erhöht.

Keine Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit von Verlustanteilen zukünftiger Wirtschaftsjahre: Rechtsfolge des Abs. 1a Satz 1 Alt. 2 ist, dass nachträgliche Einlagen nicht zur Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit von Verlustanteilen zukünftiger Wj. führen. Damit wird der BFH-Rspr. zur Umqualifizierung nachträglicher Einlagen in vorgezogene Einlagen der Boden entzogen (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 184; WACKER, DStR 2009, 403). In Wj. nach einer Auffüllung des negativen Kapitalkontos ist damit Abs. 1 uneingeschränkt wörtlich anzuwenden. Entsteht oder erhöht sich in Folgejahren ein negatives Kapitalkonto, sind die betreffenden Verluste nicht ausgleichs- oder abzugsfähig, sondern führen nur zu verrechenbaren Verlusten. Ganz verloren sind die nachträglichen Einlagen allerdings wegen Abs. 2 Satz 2 nicht (s. Anm. 144).

II. Begriff der nachträglichen Einlagen (Abs. 1a Satz 2)

130d

Die Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung des Abs. 1a Satz 1 betrifft nur nachträgliche Einlagen. Deren Definition regelt Abs. 1a Satz 2. Es handelt sich danach um Einlagen, die in Wj. nach Entstehung nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verluste gem. Abs. 1 bzw. einer Gewinnhinzurechnung wegen Einlagenrückgewähr gem. Abs. 3 Satz 1 geleistet werden.

Der Begriff der Einlage iSd. Abs. 1a ist deckungsgleich mit dem Begriff der geleisteten Einlage iSd. Abs. 1. Zu Einzelheiten s. Anm. 86 ff.

Leistung nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust entstanden ist: Geleistet werden Einlagen, wenn sich das Gesellschaftsvermögen nach handelsrechtl. Grundsätzen erhöht (s. näher Anm. 87). Nach Ablauf eines Wj. wird geleistet, wenn sich das Gesellschaftsvermögen nach dem Bilanzstichtag erhöht. Die Einlage darf nicht steuerlich sofort wieder verbraucht sein (zB durch Übertragung stiller Reserven, BFH v. 18.5.2017 – IV R 36/14, DB 2017, 1557, zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen).

Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Entstehung verrechenbarer Verluste geleistete Einlagen: Nachträgliche Einlagen iSd. Abs. 1a Satz 2 Alt. 1 sind nach dem Wortlaut der Vorschrift nur solche, die nach Ablauf eines Wj. geleistet werden, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust iSd. Abs. 1 entstanden ist. Ein solcher Verlust entsteht nach Abs. 1 Satz 1, soweit das Kapitalkonto am Bilanzstichtag zur Deckung des Verlustanteils des betreffenden Mitunternehmers aus dem am Bilanzstichtag endenden Wj. nicht ausreicht. Nach Abs. 1 Satz 2 entsteht ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust, soweit der Verlustanteil über die Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB hinausgeht.

Im Wirtschaftsjahr der Entstehung eines Verlustes geleistete Einlagen führen bis zur Höhe des Verlustes zu sofort ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten, weil sich in Höhe der Einlage das Kapitalkonto nicht vermindert. Es ist deshalb nicht denkbar, dass eine nachträgliche Einlage in einem Wj. vorliegen kann, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust entsteht. Kommt es in einem späteren Jahr erneut zur Zuweisung eines Verlustanteils, stellt eine den Verlustanteil übersteigende Einlage eine nachträgliche Einlage iSd. Abs. 1a dar, soweit nicht ein positiver Stand des Kapitalkontos erreicht wird.

Leistung nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres, in dem ein Gewinn iSd. Abs. 3 Satz 1 hinzugerechnet worden ist: Nach Abs. 3 Satz 1 wird einem Kommanditisten ein Gewinn zugerechnet, soweit er eine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen tätigt und dadurch sein Kapitalkonto negativ wird oder sich sein bereits negatives Kapitalkonto erhöht. Diesen Vorgang bezeichnet das Gesetz als Einlageminderung (s. Anm. 148 ff.). Weitere Voraussetzung für die Gewinnhinzurechnung ist, dass die betreffende Einlageminderung nicht zu einem Aufleben der Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB führt (s. Anm. 151). Die Hinzurechnung eines Gewinns bewirkt die Umpolung der bereits in Höhe der bisherigen Einlage ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste in lediglich verrechenbare Verluste (s. Anm. 146). Wird in einem späteren Wj. wieder eine Einlage geleistet, handelt es sich um eine nachträgliche Einlage iSd. Abs. 1a mit der von Abs. 1a Satz 1 angeordneten Folge, dass in auf die Einlage folgenden Jahren kein aktuell nutzbares Verlustausgleichsvolumen geschaffen wird, soweit das Kapitalkonto nicht wieder einen positiven Stand erreicht.

Einstweilen frei.

131

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Verrechnung von Verlusten mit späteren Gewinnen
bzw. bei Beendigung der Einkunftsquelle**

Schrifttum: Hier nur ausgewähltes Schrifttum der Jahre vor 2000. Ein kompletter Schrifttumsnachweis der vorherigen Jahre findet sich in der Voraufgabe der Kommentierung im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

FINKEN, Kritik an der Behandlung von Verlusten, die den Kapitalanteil des Kommanditisten übersteigen, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978, 67; WARTNER, Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, in RAUPACH (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978, 51; G. SÖFFING/WREDE, Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (Teil I), FR 1980, 365; BIERGANS, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung beschränkter haftender Personengesellschafter, DStR 1981, 3; KNOBBE-KEUK, Der neue § 15a EStG – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97; G. SÖFFING, Das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten bei Gesellschafterwechsel und Gesellschaftsauflösung, BB 1982, 629; BITZ, Ausscheiden von Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, DB 1985, 1042; JÖST, Schenkweise Übertragung eines Kommanditanteils mit negativen Kapitalkonto bei der Einkommensteuer, DB 1988, 825; BRANDENBERG/CREZELIUS/WOERNER, Entwicklungen zu Kernfragen der Gestaltungspraxis bei Personengesellschaften, JbFStR 1990/91, 225; FÖRG, Feststellung von Gewinnen und Verlusten insbesondere in den Fällen des § 15a Abs. 1 bis 3 EStG bei Kommanditgesellschaften, FR 1994, 183; GRÖGLER, Zur Anwendung von § 15a Abs. 2 EStG, DStR 1994, 679; HOFFMANN, Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines negativen Kaufpreises bzw. Geschäftswertes – Besprechung des BFH-Urteils v. 21.4.1994, IV R 70/92, DStR 1994, 1762; U. PRINZ/THIEL, Zur Anwendung von § 15a Abs. 2 EStG – Replik zu Grögler, DStR 1994, 682; G. SCHWENDTNER, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmer-schaft, DStR 1995, 914; GERLING, Verlust nach § 15a EStG bei Umwandlung eines Kommanditisten in der Rechtsform der GmbH, DStR 1996, 1715; KEMPF/HILLRINGHAUS, § 15a EStG als Hemmschuh bei Unternehmensreorganisationen und Unternehmensverkäufen?, DB 1996, 12; BITZ, Auswirkungen von kapitalersetzenden Darlehen und von Eventualverbindlichkeiten bei vorzeitiger Auflösung des negativen Kapitalkontos, DStR 1997, 729; HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, Stuttgart 1998; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Berlin 1998; RÖDDER/SCHUMACHER, Verschmelzung von Kommanditgesellschaften und § 15a EStG, DB 1998, 99; GERL, Der Wegfall des negativen Kapitalkontos, StuB 1999, 233; HIERSTETTER/SCHWARZ, Übertragung einer verlustbehafteten KG-Beteiligung zwischen Kapitalgesellschaften durch Verschmelzung oder Spaltung, DB 2002, 1963; KEMPERMANN, Neue Rechtsprechung zu § 15a EStG: Einlagen bei negativem Kapitalkonto und Wechsel der Gesellschafterstellung, DStR 2004, 1515; NIEHUS/WILKE, Einlagen des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto sowie Haftungsausweitung aufgrund Wechsels der Rechtstellung, FR 2004, 677; PAUS, Ver-rechenbare Verluste nach Übernahme der unbeschränkten Haftung, DStZ 2004, 448; WAT-RIN/SIEVERT/NUBMANN, Steuerliche Konsequenzen von Beteiligungsumwandlungen im Rahmen von § 15a EStG, BB 2004, 1529; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, § 15a EStG bei An-wachung auf eine Kapitalgesellschaft, DStR 2006, 359; THILL, Der Übergang von Verlust-vorträgen bei Anwachsung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft, FR 2006, 407; LEY, Die steuerliche Behandlung des Verkaufs von Anteilen an Personengesell-schaften – ein steuerliches up-date, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 423; SÖFFING, Rechtsform- und Sta-tuswechsel bei Anwendung des § 15a EStG, DStZ 2009, 175; RICKERT, Plädoyer für eine gesetzliche Regelung des Verlustabzugs im Erbfall, DStR 2010, 410; STRÜMPER, Das Schick-sal steuerlicher Verlustvorträge in Anwachsungsfällen, GmbHR 2010, 129; DÖRFLEDER/ZER-BE, Lock-in-Effekte durch § 15a EStG bei Veräußerungen von Anteilen an doppelstöcki-gen Personengesellschaften, DStR 2012, 1212; JACOBSEN/HILDEBRANDT, Wirtschaftliche

Beteiligungs- und Beteiligtenidentität i. S. des § 15a EStG bei Unternehmensumwandlungen, DStR 2013, 433.

Verwaltungsanweisungen: R 15a EStR; BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268 (UmwSt-Erlass); OFD Münster v. 21.7.1995, DStR 1995, 1577; OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982 (Nachversteuerung); OFD München v. 7.5.2004, juris; OFD Koblenz v. 20.7.2011 – S 2225 A - St 32 1, juris (Vererbbarkeit); OFD Frankfurt am Main v. 16.7.2013 – S 2225 A - 12 - St 213, juris (Vererbbarkeit); OFD NRW v. 7.7.2014 – S 2241 - 2014/0015, juris (Bürgschaftsübernahme durch Kommanditisten).

I. Verlustverrechnung mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre (Abs. 2 Satz 1)

1. Tatbestand: Nach Abs. 1 nicht auszugleichende oder abziehbare Verluste 132

Verluste iSd. Abs. 1: Zu verrechenbaren Verlusten iSd. Abs. 2 Satz 1 werden nur Verluste umqualifiziert, die von Abs. 1 Satz 1 erfasst werden, weil durch sie ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht und die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 nicht vorliegen. Eine Saldierung des so verstandenen Verlustanteils mit Sonderbilanzgewinnen findet nicht statt, das SonderBV des Gesellschafters wird bei der Höhe des Kapitalkontos nicht berücksichtigt (s. Anm. 75, 82). Konten des Gesellschafters bei der Gesellschaft, die Forderungscharakter haben, bleiben bei der Bildung des Kapitalkontos iSd. § 15a außer Ansatz, wobei logisches Abgrenzungskriterium zwischen Kapitalkonto und Forderungskonto die vorgesehene oder tatsächlich durchgeführte Verlustverrechnung auf dem fraglichen Konto ist, denn diese zeigt, ob das dort ausgewiesene Kapital als Eigen- oder als Fremdkapital behandelt wird (s. Anm. 89).

Unberechtigter Verlustausgleich: Zu Unrecht nach Abs. 1 zum Ausgleich oder Abzug gebrachte Verluste sind verrechenbare Verluste iSd. Abs. 2 Satz 1 und mindern spätere Gewinne des Kommanditisten, da Abs. 2 Satz 1 nicht auf den tatsächlich erfolgten Ausgleich oder Abzug abstellt, sondern darauf, ob dieser nach Abs. 1 erfolgen durfte. Da es dadurch zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste kommt, ist der StBescheid, in dem der unberechtigte Verlustausgleich oder -abzug vorgenommen wurde, gem. § 174 Abs. 2 AO zu ändern.

2. Rechtsfolge: Minderung von dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren zuzurechnenden Gewinnen aus seiner Beteiligung

a) Minderung künftiger Gewinne 133

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 ist die Verrechnung der nach Abs. 1 nicht ausgleich- oder abziehbarer Verluste mit dem Kommanditisten in späteren Wj. zuzurechnenden Gewinnen aus derselben Beteiligung.

Kein Wahlrecht: Es besteht kein Wahlrecht zwischen einem möglichen Verlustausgleich und einer Verrechnung mit künftigen Gewinnen nach Abs. 2 Satz 1. Nach Abs. 1 ausgleichbare Verluste, die mangels anderer positiver Einkünfte tatsächlich nicht ausgeglichen werden können, werden nicht zu verrechenbaren Verlusten iSv. Abs. 2 Satz 1, sondern sind nach § 10d rück- und vortragsfähig (s. auch Anm. 116).

§ 15a Anm. 134–136 D. Abs. 2: Verrechnung mit späteren Gewinnen

b) Laufende Gewinne

134 **aa) Gewinnanteil aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen**

Korrespondierend zum „Anteil am Verlust“ iSd. Abs. 1, der immer nur der sich aus der StBil. der Gesellschaft unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen ergebende Verlustanteil des Kommanditisten unter Ausklammerung des Erg. aus der Sonderbilanz ist (s. Anm. 75), wird auch im Rahmen der Verlustverrechnung als Beteiligungsgewinn nur der Gewinnanteil aus der StBil. der Gesellschaft herangezogen unter Einbeziehung der sich gegenüber der StBil. der Gesellschaft für den einzelnen Kommanditisten aus seiner Ergänzungsbilanz ergebenden Veränderungen, während ein sich im SonderBV ergebender Gewinn unberücksichtigt bleibt (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467).

Gewinnanteil aus Gesellschaftsbilanz: Zur Ermittlung des in § 15 Abs. 1 Nr. 2 an erster Stelle genannten Gewinn- oder Verlustanteils ist der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft durch BV-Vergleich zu bestimmen (BFH v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6) und den Mitunternehmern anteilig zuzurechnen. Grundlage ist die aus der HBil. abzuleitende StBil. der Gesellschaft (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Mit dem daraus abgeleiteten Gewinnanteil haftet der Kommanditist nach §§ 120 Abs. 2, 167 Abs. 2, 169 Abs. 1 Satz 2 HGB für frühere Verluste, die seinen Kapitalanteil unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert haben. Dieser ist damit zugleich der Gewinnanteil, mit dem die Verlustverrechnung nach Abs. 2 Satz 1 erfolgt.

Einbeziehung der Ergänzungsbilanz: In den zur Verrechnung nach Abs. 2 Satz 1 heranzuziehenden Gewinnanteil des Kommanditisten sind die sich gegenüber der StBil. der Gesellschaft für den einzelnen Kommanditisten aus seiner Ergänzungsbilanz ergebenden Veränderungen einzubeziehen. Die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter berücksichtigen zu Zwecken der Besteuerung bei der Bestimmung des Gewinnanteils des Mitunternehmers aus der StBil. der Gesellschaft Mehrerträge oder Mehraufwendungen, die sich aus über den Buchwert hinausgehenden AK auf die WG der PersGes. ergeben. Diese Veränderungen beziehen sich auf den Gewinnanteil, mit dem der Kommanditist für frühere Verluste haftet.

135 Einstweilen frei.

136 **bb) Nichtberücksichtigung der Gewinne aus dem Sonderbetriebsvermögen**

Saldierungsverbot: Gewinne aus dem SonderBV-Bereich gehören nach uE zutreffender Auffassung der Rspr. (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; Hess. FG v. 22.11.2004 – 11 K 5802/99, FGReport 2005, 14, rkr.) und Verwaltung (BMF v. 15.12.1993 – IV B 2 - S 2241a - 57/93, BStBl. I 1993, 976) nicht zu den Gewinnen, die dem Kommanditisten nach Abs. 2 Satz 1 aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft zuzurechnen sind (sog. Saldierungsverbot). Dies entspricht dem Regelungszweck der Vorschrift, den strechtl. Verlustausgleich eines Kommanditisten mit der wirtschaftlichen Verlusttragung zu synchronisieren (LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 146). Das SonderBV des Gesellschafters ist weder durch Verluste im Gesamthandsbereich belastet (s. Anm. 76) noch muss der Gesellschafter Gewinne aus dem SonderBV-Bereich nach § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB zur Deckung seines negativen Kapitalkontos verwenden. Abs. 2 Satz 1 will jedoch gerade die handelsrechtl.

Verpflichtung des Kommanditisten, Gewinnanteile zur Deckung seines negativen Kapitalkontos zu verwenden, in das Regelungsgefüge des § 15a einbinden (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163 [166]).

Abweichende Literaturmeinungen: Dies wird nicht durchgehend so gesehen. So wird in der Literatur – insoweit übereinstimmend mit der Begr. des Gesetzesentwurfs der BReg., BTDrucks. 8/3648, 17 – vertreten, Abs. 2 Satz 1 lasse eine Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen auch aus dem SonderBV zu. Diese Auffassung vermischt die ähnlich zu diskutierende Frage, ob Abs. 1 Satz 1 auf den Gesamtsaldo nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 aus der Einkunftsquelle „Gewerbebetrieb“ anzuwenden ist oder ob § 15a diesen Saldo verhindert und damit Erträge im SonderBV voll zu versteuern sind, während Verlustanteile aus der KG nur beschränkt ausgeglichen und abgezogen werden können (s. Anm. 76).

BRANDENBERG, DB 1993, 2301; SÖFFING, DSStZ 1992, 129; HAARMANN UA., JbFStR 1993/1994, 561 (613); BORDEWIN, DSStR 1994, 673 (678); KORN, KÖSDI 1994, 9907 (9914); PYSZKA, BB 1997, 2153; U. PRINZ/THIEL, DSStR 1994, 341; DÖLLERER, DSStR 1981, 19; THEISEN, DSStR 1998, 1896.

Die Begr. stützt sich zumeist auf den Wortlaut. Während es in Abs. 1 Satz 1 „Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft“ heiße, werde in Abs. 2 Satz 1 von „Gewinnen aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft“ gesprochen. Dies sei ein eindeutig weiter zu verstehender Begriff, der sich auf das Gesamtergebnis des § 15 Abs. 1 Nr. 2 beziehe und damit gerade auch auf Gewinne aus dem SonderBV. Für diese Beurteilung spreche zudem auch der Zweck des § 15 Abs. 1 Nr. 2, der das Besteuerungsergebnis der Mitunternehmerschaft von der Frage lösen wolle, ob die Vergütung des Gesellschafters auf schuldrechtl. oder auf gesellschaftsrechtl. Grundlage beruhe und in Form eines Gewinnvoraus oder eines besonderen Entgelts gewährt werde (BÜCHELE, DB 1999, 2336; BRANDENBERG, JbFStR 1998/99, 305). Schließlich gewährleiste § 15a auch in anderen Fällen (insbes. nachträgliche Einlagen im Rahmen des Abs. 3 oder stille Reserven im Gesamthandsvermögen) keine Kongruenz von Verlustausgleich und wirtschaftlicher Verlusttragung.

Stellungnahme: Dem lässt sich schon aus dem Wortlaut entgegenhalten, dass Gewinne aus der Beteiligung nicht notwendigerweise deckungsgleich sind mit dem Anteil am Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft: Das Erg. des SonderBV ist durchaus nicht ein Gewinn aus der Beteiligung, sondern allenfalls ein Gewinn, der mit der Beteiligung zusammenhängt (KNOBBE-KEUK, StuW 1981, 97 [99]). Auch § 15 Abs. 1 Nr. 2 unterscheidet im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung zwischen dem Anteil des Gesellschafters am StBilGewinn der Gesellschaft sowie den im SonderBV zu erfassenden Vergütungen des Gesellschafters. Damit kommt auch der Begr. des Gesetzesentwurfs der BReg. keine ausschlaggebende Bedeutung zu, da diese bei der Auslegung nur Berücksichtigung finden kann, wenn sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat (so schon BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167, zur Frage der Einbeziehung des SonderBV in das Kapitalkonto nach Abs. 1 – dazu auch Anm. 82 ff. –, best. durch BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163 [166]). Ausschlaggebend ist auch hier wieder die sich in § 15a aus dem Regelungszweck ergebende Trennung der Vermögensbereiche. Ein negatives Kapitalkonto iSd. Abs. 1 signalisiert eine Haftung des Kommanditisten mit zukünftigen Gewinnanteilen, jedoch nur in dem Umfang, in dem sich diese Haftung realisiert. Für den Fall also, dass zukünftige Gewinnanteile zur Wiederauffüllung des Kapitalkontos verwendet werden und dem Kommanditisten nicht zur Gewinnentnahme zur Verfügung stehen, sieht Abs. 2 Satz 1 ihre

§ 15a Anm. 136–138 D. Abs. 2: Verrechnung mit späteren Gewinnen

Verrechnung mit früheren Verlusten vor. Sollen die tatsächliche wirtschaftliche Belastung und die stl. Wirksamkeit der Verluste Hand in Hand gehen, wird dies nur erreicht, wenn unter Gewinn aus der Beteiligung iSd. Abs. 2 Satz 1 spiegelbildlich zum Anteil am Verlust iSd. Abs. 1 Satz 1 lediglich der Anteil am Gewinn der KG verstanden wird, denn nur der Anteil am Gewinn der KG wird vom Kommanditisten zur Begleichung seines negativen Kapitalkontos verwendet. Da der Kommanditist mit Gewinnen aus seinem SonderBV-Bereich nicht für frühere Verluste haftet, müssen diese bei der Verlustverrechnung nach Abs. 2 Satz 1 außer Ansatz bleiben.

LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 147; LISHAUT, FR 1994, 273 (280); MÜCKE, DSStZ 1994, 211; FÖRG, FR 1994, 181; GRÖGLER, DSStR 1994, 679; KNOBBE-KEUK, StJb 1993/94, 165 (177); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 104.

c) Veräußerungsgewinne

137 aa) Veräußerungsgewinn als Gewinn aus der Beteiligung

Abs. 2 Satz 1 sieht eine Verrechnung nur mit „Gewinnen aus der Beteiligung“ vor, also im oben ausgeführten Begriffsverständnis (s. Anm. 133f.) mit Gewinnen aus dem Gesellschaftsvermögen der PersGes. einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen. Ein solcher Gewinn aus dem Gesellschaftsvermögen wird jedoch auch realisiert, wenn der Kommanditist seinen Anteil an der PersGes. veräußert. Es kommt dann zur Aufdeckung und Besteuerung der anteiligen stillen Reserven in den WG des Gesellschaftsvermögens. Mit der Veräußerung wird also insoweit ein Gewinn aus der Beteiligung an der KG erzielt, der mit verrechenbaren Verlusten der Vorjahre zu saldieren ist (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467).

138 bb) Wegfall des negativen Kapitalkontos als Bestandteil des Veräußerungsgewinns

Für die stl. Folgen des Wegfalls eines negativen Kapitalkontos kommt es nicht darauf an, ob dieses aus ausgleich- und abziehbaren oder nur verrechenbaren Verlusten besteht: Jedes Mal entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos.

Negatives Kapitalkonto aus ausgleich- und abziehbaren Verlusten: Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten führen, können nur dann ausgleich- und abziehbar gewesen sein, wenn im Verlustentstehungsjahr die Voraussetzungen für einen erweiterten Verlustausgleich nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 vorlagen. Übernimmt der Erwerber das negative Kapitalkonto des ausscheidenden Kommanditisten, entsteht bei diesem ein Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 in Höhe des negativen Kapitalkontos, soweit es aus ausgleich- und abziehbaren Verlustanteilen besteht, da sich diese Verlustanteile beim Veräußerer bereits stl. ausgewirkt haben (vgl. auch § 52 Abs. 33 Satz 3). Wird zusätzlich ein Entgelt gezahlt, weil die stillen Reserven in der Gesellschaft höher sind als das negative Kapitalkonto, besteht der Veräußerungsgewinn in der Differenz zwischen dem negativen Kapitalkonto, soweit es aus ausgleich- und abziehbaren Verlusten besteht, und dem zusätzlichen Entgelt (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 215; BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 mwN). Würde der Kommanditist in der Gesellschaft verbleiben, wäre er verpflichtet, zukünftige Gewinne aus der Beteiligung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zu verwenden. Gleichzeitig müsste er diese Gewinne versteuern, da ja gerade keine verrechenbaren Verluste vorliegen. Die Befreiung von dieser Verlustausgleichsverpflichtung stellt dementsprechend eine zu

besteuernde Vermögensmehrung und damit einen Teil des Veräußerungsgewinns iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 dar, unabhängig davon, wodurch das Kapitalkonto negativ geworden ist (BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, BStBl. II 2015, 954). Dieser Veräußerungsgewinn ist nach §§ 16, 34 begünstigt (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112).

In Höhe des Veräußerungspreises entstehen für den/die Erwerber AK für die anteiligen stillen Reserven und den Anteil am Geschäftswert. Diese sind in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren (vgl. BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; GSCHWENDTNER, DStR 1995, 914 [917]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 505: keine AK sondern aktiver Ausgleichsposten zur Neutralisierung künftiger Gewinnanteile). Soweit der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters allen übrigen Gesellschaftern anwächst, sind diese AK in der StBil. der KG zu aktivieren (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 218). § 52 Abs. 33 Satz 4 ist auf diese Fallgestaltungen nicht anwendbar (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 [748]; R 15a Abs. 6 Satz 3), da die Bilanzierung erworbener stiller Reserven nicht davon abhängen kann, ob das Kapitalkonto des Veräußerers positiv oder negativ war und daher der Preis nur in einem Barentgelt oder auch aus einem Verzicht auf künftige Gewinnanteile besteht.

Negatives Kapitalkonto aus nur verrechenbaren Verlusten: Auch bei einem aufgrund nur verrechenbarer Verluste negativen Kapitalkonto hat der BFH immer an einer Nachversteuerung bei Wegfall des negativen Kapitalkontos festgehalten (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; BFH v. 26.1.1995 – IV R 32/93, BFH/NV 1995, 872). Nach seiner Auffassung geht die Belastung eines Kommanditanteils mit einem durch Zurechnung von Verlusten negativ gewordenen Kapitalkonto, die in der Verlusthaftung mit zukünftigen Gewinnen besteht, als Eigenschaft der Beteiligung auf den Erwerber über, was bei diesem (ggf. unter Aktivierung eines Ausgleichspostens) zu AK und beim Veräußerer als notwendige Folge zu einem entsprechendem Veräußerungsgewinn führt.

Haftet der Kommanditist für Schulden der KG aus Bürgschaft oder nach §§ 171, 172 HGB, entsteht insoweit kein Gewinn bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe, als die Bürgschaft bestehen bleibt und der Kommanditist mit einer Inanspruchnahme ohne realisierbare Rückgriffsmöglichkeit ernsthaft rechnen muss. Der Kommanditist steht insoweit einem ausgeschiedenen persönlich haftenden Gesellschafter gleich, der im Innenverhältnis Freistellung verlangen kann, aber nach außen weiter haftet (BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; OFD Münster v. 21.7.1995, DStR 1995, 1577; OFD Frankfurt v. 1.8.1996, BB 1996, 1982; zuletzt OFD München v. 7.5.2004, juris). Dies gilt auch, wenn der Kommanditist zahlungsunfähig ist (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747). Wird er tatsächlich nicht in Anspruch genommen oder mit einem geringeren oder höheren Betrag oder ist ein Rückgriff gegen die KG erfolgreich, ändert sich der Veräußerungsgewinn rückwirkend (vgl. für den umgekehrten Fall BFH v. 1.8.1996 – VIII R 36/95, BFH/NV 1997, 216). Verfahrensrechtlich ist dies nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; OFD Münster v. 21.7.1995, DStR 1995, 1577).

Die Annahme eines Veräußerungsgewinns iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 ist in diesem Fall insoweit nicht selbstverständlich, als die bloß verrechenbaren Verluste bis zum Ausscheiden des Kommanditisten für diesen gerade keine stl. zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellen, so dass sich die Frage stellt, warum dann die Befreiung von dieser Verpflichtung eine zu besteuernde Vermögensmehrung darstellen soll (abl. deshalb VON BECKERATH in KSM, § 15a, Rn. B 332 [7/2009]). Die Mindermeinung hätte jedoch zur Konsequenz, dass

auch keine AK für den Erwerber vorlägen, womit die verrechenbaren Verluste für den Erwerber verloren gingen, obwohl er das negative Kapitalkonto in der Gesellschaftsbilanz fortführt und insoweit in die Verlusthaftung eintritt, da Abs. 2 Satz 1 für die Verlustverrechnung die Identität des Beteiligten voraussetzt. Dieses Erg. erscheint unbillig, da damit Verluste, die tatsächlich in der Gesellschaft angefallen sind, stl. wegen des Beteiligtenwechsels nie zum Tragen kämen. Darüber hinaus wird die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch den Erwerber auf das Entgelt angerechnet, da für ihn ein Kommanditanteil, bei dem er zukünftige Gewinne zwar versteuern muss, aber nicht entnehmen kann, weniger wert ist. Da der ausscheidende Gesellschafter damit die Verluste wirtschaftlich trägt, müssen sich die bisher bloß verrechenbaren Verluste nun auch stl. auswirken, indem sie nach Abs. 2 Satz 1 zur Verrechnung mit dem – unter Einbeziehung des negativen Kapitalkontos ermittelten – Veräußerungsgewinn herangezogen werden.

Umfang der Verrechnung bei Teilveräußerung: Auch bei der Teilveräußerung steht der Gewinn aus der Anteilsveräußerung zur Verlustverrechnung uneingeschränkt zur Verfügung, obwohl dem Veräußerer eine Beteiligung zur zukünftigen Verlustverrechnung verbleibt und er das überschießende Entgelt nicht dem Gesellschaftsvermögen zuführen muss. Eine endgültige wirtschaftliche Verlusttragung ist hier daher – anders als bei der vollständigen Anteilsveräußerung – nicht gegeben. Die Verrechenbarkeit ergibt sich jedoch aus dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1, der eine Verrechnung mit „Gewinnen aus seiner Beteiligung“ uneingeschränkt vorsieht.

Soweit die verrechenbaren Verluste durch den (Teil-)Veräußerungsgewinn nicht verbraucht sind, können sie mit zukünftigen Gewinnanteilen verrechnet werden (s. Anm. 143). Die Teilveräußerung stellt keine Einlagenminderung iSv. Abs. 3 dar (s. Anm. 149).

Anschaffungskosten des eintretenden Gesellschafters: Die Verrechnung mit Veräußerungsgewinnen im Rahmen des Abs. 2 Satz 1 führt nicht zu einer stl. Doppelberücksichtigung der Verluste. Beim Veräußerer handelt es sich um die erst- und einmalige Auswirkung von Verlusten, die in der Gesellschaft entstanden sind und sich bis zur Veräußerung wegen Abs. 1 noch nicht steuermindernd ausgewirkt haben. Beim Erwerber wirken sich dagegen nicht die Verluste des ausscheidenden Gesellschafters aus, sondern seine in Höhe der stillen Reserven entstandenen AK (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 225). Diese kann er jedoch erst mit Entstehung zukünftiger Gewinne geltend machen, da ein Passivierungsverbot für Verbindlichkeiten, die mit zukünftigen Gewinnen zu verrechnen sind, besteht (BFH v. 28.3.2007 – IX R 53/04, BFH/NV 2007, 1845).

Durch Einlagen teilweise wieder ausgeglichenes negatives Kapitalkonto: Ein besonderes Problem ergab sich bisher, wenn der Kommanditist im Anschluss an Verlustjahre Einlagen geleistet hat und das negative Kapitalkonto deshalb im Zeitpunkt der Veräußerung des Anteils kleiner ist als die verrechenbaren Verluste.

Würde der Kommanditist nicht veräußern, sondern fortführen, würde ihn dies nicht berühren, da die verrechenbaren Verluste nach Abs. 4 gesondert festgestellt werden und ihm daher Abs. 2 für zukünftige Gewinne nicht verloren geht. Anders der Erwerber: Da er nicht der identische Beteiligte ist, helfen ihm Abs. 2 und 4 nicht weiter. Ihm nützen nur seine erhöhten AK und Ausgleichsposten in der Ergänzungsbilanz, die jedoch nach dem bisher Gesagten von der Höhe des negativen Kapitalkontos und nicht von der Höhe der verrechenbaren Verluste abhängen.

Zum einen verringert sich dadurch der Veräußerungsgewinn. Da der Erwerber nur in Höhe des negativen Kapitalkontos in die Verlusthaftung des Veräußerers eintritt, liegen – neben einem zusätzlich gezahlten Entgelt – nur insoweit ein Gewinn des Veräußerers und AK des Erwerbers vor. Zum anderen bestehen jetzt allerdings verrechenbare Verluste über den Betrag des negativen Kapitalkontos hinaus, da Abs. 3 den Fall der nachträglichen Einlage nicht erfasst (s. dazu Anm. 146). Diese sind allenfalls mit einem zusätzlich gezahlten Entgelt verrechenbar (vgl. FG Köln v. 22.8.1995 – 2 K 5441/90, EFG 1995, 1054, rkr.). Sind die verrechenbaren Verluste höher als der insgesamt erzielte Veräußerungsgewinn, gingen sie dem Veräußerer im Rahmen des § 15a bisher verloren, obwohl er sie durch die nachträgliche Einlage wirtschaftlich bereits getragen hat. Mit Einf. des Abs. 1a ist dieses Problem nunmehr in Abs. 2 Satz 2 gelöst, der die verbleibenden verrechenbaren Verluste in ausgleichs- oder abzugsfähige umqualifiziert (s. Anm. 144). Da die Einlage in solchen Fällen für den Kommanditisten schon immer zu einem endgültigen Vermögensaufwand führte, war sie vor Einf. des Abs. 2 Satz 2 im Rahmen des § 16 Abs. 1 Nr. 2 als ausgleichsfähiger Veräußerungsverlust zu behandeln (für den vergleichbaren Fall des stfreien Ausgleichs des negativen Kapitalkontos aufgrund eines Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 aF s. BFH v. 16.5.2002 – IV R 58/00, BStBl. II 2002, 748; von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 520 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 243). Das gilt jedoch nur, soweit nicht nach jüngerer Rspr. des BFH zur nachträglichen Einlage (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359) ein Korrekturposten gebildet und bereits verrechnet worden ist.

Geringere stille Reserven als übernommenes negatives Kapitalkonto: Sind die stillen Reserven nachweislich geringer als das übernommene negative Kapitalkonto, liegt ein Erwerb zu einem überhöhten Preis vor. Der Erwerber hat in diesem Fall AK in Höhe der übernommenen stillen Reserven zu aktivieren (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 [748]). Wendet man § 52 Abs. 24 Satz 4 zutreffend nicht auf die entgeltliche Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an, hat der Erwerber in Höhe des nicht durch anteilige stille Reserven gedeckten negativen Kapitalkontos einen Ausgleichsposten zu aktivieren, der mit künftigen auf den Kommanditanteil entfallenden Gewinnen verrechenbar ist (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 [748]; BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246; BFH v. 19.2.1998 – IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266; zust. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 222; krit. HOFFMANN, DStR 1994, 1762). Die Annahme eines Erwerbsverlustes ist bei der Hinzurechnung eines negativen Kapitalkontos zum Kaufpreis ausgeschlossen, da der Erwerber durch die Übernahme des negativen Kapitalkontos nichts aus seinem Vermögen aufgewendet, sondern lediglich zugestimmt hat, dass zukünftige auf ihn entfallende Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden. § 52 Abs. 33 Satz 4 mit der Folge eines Erwerbsverlustes greift aber ein, wenn ein Gesellschafter ohne Übernahme seines Kapitalkontos ausscheidet oder die Gesellschaft liquidiert wird, da dann feststeht, dass die übrigen bisherigen Gesellschafter den Verlust endgültig tragen (BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246).

cc) Unentgeltliche Übertragung des Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto

139

Eine unentgeltliche Übertragung der Beteiligung von Todes wegen und unter Lebenden führt wegen des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 3 grds. nicht zu einem Gewinn. Zur Frage, ob bestehende verrechenbare Verluste vom Übertra-

§ 15a Anm. 139–140 D. Abs. 2: Verrechnung mit späteren Gewinnen

gungsempfänger verwertet werden können s. Anm. 143. Im Fall einer Schenkung erzielt der Übertragende jedoch dann einen Gewinn, wenn ein negatives Kapitalkonto besteht, das nicht von stillen Reserven gedeckt ist.

Ausreichende stille Reserven: In diesem Fall entstehen beim Übertragenden kein Gewinn und für den Erwerber keine AK (vgl. JÖST, DB 1988, 825; BRtz in LBP, § 15a, Rn. 53 [8/2013]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 230; aA SÖFFING, BB 1982, 629). Da der Anteil wegen der ausreichenden stillen Reserven einen positiven Wert verkörpert, erhält der Erwerber aus dem Vermögen des bisherigen Gesellschafters eine unentgeltliche Zuwendung (vgl. § 516 Abs. 1 BGB). Eine Gewinnrealisierung auf Seiten des Schenkers findet nicht statt, da der Befreiung von der Verlusthaftung in Höhe des negativen Kapitalkontos eine diese überwiegende Übertragung stiller Reserven gegenübersteht, die sich bei einer entgeltlichen Übertragung in einem entsprechenden Entgelt niedergeschlagen hätte. Der Beschenkte führt nach § 6 Abs. 3 die Buchwerte des Schenkers fort. Dies gilt wiederum uneingeschränkt bei dem unentgeltlichen Übergang eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto aufgrund ausgleich- und abziehbarer Verluste. Zur Übertragbarkeit der Verlustverrechnung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 143.

Nicht ausreichende stille Reserven: Anders dagegen, wenn das negative Kapitalkonto höher ist als die anteiligen stillen Reserven. Hier ist der Bereicherte bei diesem Vorgang der vorgebliche Schenker. Von einer unentgeltlichen Zuwendung aus dem Vermögen des bisherigen Gesellschafters an den Erwerber kann deshalb allenfalls in Höhe der übergehenden stillen Reserven die Rede sein, wenn die Beteiligten erkennbar von einer Unentgeltlichkeit ausgehen. Ansonsten liegt ein entgeltlicher Vorgang vor, da das zugewendete WG einen negativen Wert verkörpert. Dieser ist nicht anders als jede andere entgeltliche Übertragung zu beurteilen. Es entsteht für den veräußernden Kommanditisten ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos (abzüglich der übertragenen stillen Reserven) unabhängig davon, aufgrund welcher Verluste (ausgleich- und abziehbare oder bloß verrechenbare) das negative Kapitalkonto entstanden ist. Der Erwerber hat einen Merkposten außerhalb der Bilanz zu führen, der bei anfallenden Gewinnen erfolgswirksam aufzulösen ist (s. Anm. 138; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 230; BRtz in LBP, § 15a Rn. 57 [8/2013]; BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246).

Will der bisherige Gesellschafter den Anteil trotz nicht ausreichender stiller Reserven im Ganzen verschenken, muss er zumindest die Differenz zwischen negativem Kapitalkonto und stillen Reserven im Wege einer vorab erfolgenden Einlage in entsprechender Höhe ausgleichen.

140 dd) Liquidation, Auflösung oder Beendigung der Gesellschaft

Die Liquidation, Auflösung und Vollbeendigung einer KG kann im Rahmen des § 16 eine begünstigte Betriebsaufgabe oder eine Betriebseinstellung in Verbindung mit der allmählichen Abwicklung des Gewerbetriebs sein (zur Abgrenzung s. § 16 Anm. 432; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 16 Rn. 184). Daneben kann der Gewerbebetrieb einer KG beendet werden, ohne dass die KG gesellschaftsrechtl. aufgelöst und abgewickelt wird. Bei einem verbleibenden negativen Kapitalkonto führt dessen Wegfall in dieser Höhe zu einem stpfl. Gewinn des Kommanditisten.

Tarifbegünstigter Gewinn des Kommanditisten: Dieser Gewinn ist nach dem eindeutigen Wortlaut des § 52 Abs. 24 Sätze 3 und 4 auch dann nach §§ 16,

34 begünstigt, wenn keine Betriebsveräußerung oder -aufgabe, sondern eine allmähliche Abwicklung vorliegt (BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253, noch zum wortgleichen § 52 Abs. 33 aF). Ein solche Privilegierung des aus dem Wegfall des negativen Kapitalkontos entstehenden Gewinns gegenüber den aus der Abwicklung im Übrigen entstehenden laufenden Gewinnen ist sachlich nicht gerechtfertigt (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 241). Bei dem aufgrund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos und der Aufdeckung der stillen Reserven erzielten Gewinn des Kommanditisten handelt es sich um „Gewinne aus der Beteiligung“ (BFH v. 30.3.1999 – VIII R 86/96, BFH/NV 2000, 15), so dass diese um etwaige verrechenbare Verluste iSv. Abs. 2 und Abs. 3 Satz 4 zu mindern sind (BFH v. 9.5.1996 – IV R 75/93, BStBl. II 1996, 474, zu 3 aE). Die Auflösung des negativen Kapitalkontos bleibt damit insoweit ohne ertragstl. Auswirkung (BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BFH/NV 2010, 745; Birz in LBP, § 15a Rn. 58 [8/2013]). Ein Gewinn entsteht nicht, soweit der Kommanditist von vornherein aus der Inanspruchnahme aus einer von ihm übernommenen Bürgschaft rechnen muss (BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64). Mangels Wegfalls des negativen Kapitalkontos entsteht trotz Betriebsaufgabe ebenfalls kein Gewinn bei einer gewerblich geprägten PersGes. aufgrund Preisgabe eines der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2, wenn auf diese danach gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 weiterhin § 15a sinngemäß anzuwenden ist. Wird umgekehrt eine vermögensverwaltende KG zur gewerblich geprägten, entsteht ebenfalls kein Veräußerungsgewinn mangels Betriebsaufgabe (FG Rhld.-Pf. v. 11.4.2005 – 5 K 2844/02, EFG 2005, 1038, rkr.).

Verlust der anderen Gesellschafter: In Höhe des wegfallenden negativen Kapitalkontos entsteht ein Verlust, der anteilig den persönlich haftenden Gesellschaftern und den Kommanditisten mit positiven Kapitalkonten zuzurechnen ist (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 [170]; BFH v. 10.12.1991 – VIII R 17/87, BStBl. 1992, 650; KUDRAB, BB 1986, 637), da diese die Verluste endgültig tragen.

Überschießende verrechenbare Verluste: War das negative Kapitalkonto niedriger als der verbleibende verrechenbare Verlust (zB weil der Kommanditist nach Verlustentstehung weitere Einlagen geleistet hat), entsteht bis zur Höhe der überschießenden verrechenbaren Verluste bzw. der weiteren Einlagen ein nachträglich ausgleich- und abziehbarer Verlust des Kommanditisten, weil dieser und nicht die übrigen Gesellschafter insoweit den Verlust der Gesellschaft tatsächlich trägt (BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226).

Zeitpunkt: Das Kapitalkonto fällt – mit der Konsequenz des Eintritts der daran geknüpften Folgen – zu dem Zeitpunkt weg, zu dem feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253), spätestens im Moment der Betriebsveräußerung oder -aufgabe. Ob und in welcher Höhe ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos nicht mehr in Betracht kommt, muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen, etwa aufgrund einer Betriebseinstellung bei fehlenden stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen oder Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253). Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens genügt dazu nicht, sofern im Rahmen des Verfahrens noch Gewinne aus der Veräußerung der Masse oder Aussicht auf Sanierung mit Unternehmensfortführung besteht (BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473; bestätigt durch BFH

§ 15a Anm. 140–141 D. Abs. 2: Verrechnung mit späteren Gewinnen

v. 30.3.2017 – IV R 3/15, BFH/NV 2017, 1019). Maßgeblich sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747) unter Berücksichtigung werterhellender Umstände bis zur Aufstellung der Bilanz (BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277). Die Feststellungslast trägt das FA (FG Münster v. 17.5.1988 – VI 5449/84 F, EFG 1988, 635, rkr.).

141 ee) Ausscheiden des Kommanditisten gem. § 52 Abs. 24 Sätze 3 und 4

§ 52 Abs. 24 Satz 3 ordnet für das Ausscheiden eines Kommanditisten oder eines anderen Mitunternehmers, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, und für die Auflösung der Gesellschaft an, dass im Falle eines negativen Kapitalkontos in der StBil. der Gesellschaft aufgrund von ausgleich- oder abziehbareren Verlusten der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 gilt. Satz 4 ergänzt diese Regelung dahingehend, dass die nach Satz 3 als Gewinn zuzurechnenden Beträge bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze als Verlustanteile anzusetzen sind. Mit dem Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, bezieht sich Satz 3 auf die Regelung des § 167 Abs. 3 HGB. Danach braucht der Kommanditist bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft Verluste, die den Betrag seiner Pflichteinlage übersteigen, nicht auszugleichen.

Auflösung stiller Reserven: Werden aus Anlass des Ausscheidens des Kommanditisten anteilige stille Reserven oder in Folge der Auflösung der Gesellschaft die stillen Reserven insgesamt aufgelöst, so wird zunächst der das Kapitalkonto und die ausstehende Einlage übersteigende Verlust des Kommanditisten entsprechend gemindert und uU sogar beseitigt. In diesem Fall beruht die Befreiung von der Ausgleichspflicht nicht auf § 167 Abs. 3 HGB, sondern auf der Auflösung der stillen Reserven. Insoweit entsteht beim Kommanditisten ein Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Regeln; die Übergangsvorschrift in Satz 4 ist dann von vornherein nicht anwendbar.

Veräußerungsgewinn iSd. § 16: § 52 Abs. 24 Satz 3 bestimmt, dass der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 gilt. Damit ist zum einen angeordnet, dass der Wegfall des negativen Kapitalkontos überhaupt zu einem Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten führt; zum anderen gelten für ihn die Freibetragsregelungen des § 16 Abs. 4 und nach § 34 ein ermäßigter StSatz. Da der Mitunternehmer sein negatives Kapitalkonto nicht auf eine andere Beteiligung übertragen kann, ist die Rechtsfolge des § 52 Abs. 24 Satz 3 zwingend (BFH v. 20.11.2014 – IV R 47/11, BStBl. II 2015, 532, noch zum wortgleichen § 52 Abs. 33; vgl. Anm. 142). Braucht der Gesellschafter beim Ausscheiden aus der Gesellschaft oder bei ihrer Auflösung nicht nur das negative Kapitalkonto nicht auszugleichen, sondern wird ihm darüber hinaus ein Auseinandersetzungsguthaben gezahlt, so erhöht dieses den Veräußerungsgewinn iSd. § 16 (zum Verhältnis von § 16 Abs. 3 Satz 1 und § 52 Abs. 33 Satz 3 vgl. BFH v. 16.10.2008 – IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725; BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BFH/NV 2010, 745; Vorinstanz FG Rhld.-Pf. v. 23.2.2007 – 4 K 2345/02, EFG 2007, 1018, nrkr.).

Verlustverteilung: Satz 4 gilt im Falle des Ausscheidens des Kommanditisten für alle verbleibenden Gesellschafter, soweit sie als Mitunternehmer anzusehen sind, ohne Rücksicht auf den Stand ihres Kapitalkontos. Für den Ansatz der Verlustanteile sind die für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze zu berücksichtigen. Damit wird auf die gesellschaftsvertragliche oder auf die ge-

setzliche Verlustverteilungsregelung verwiesen, die hinsichtlich der verbleibenden Gesellschafter anzuwenden ist.

d) Identität des Anteils und des Beteiligten

aa) Identität des Anteils

142

Steuerrechtliche Identität: Eine Verlustverrechnung nach Abs. 2 Satz 1 ist nur zulässig mit Gewinnen des Kommanditisten aus „seiner“ Beteiligung. Entscheidend ist dabei nicht die zivilrechtl. Identität des Anteils an einer KG, sondern die estl. Identität des Mitunternehmeranteils. § 15a normiert eine auf die Einkunftsquelle bezogene Verlustausgleichsbeschränkung: Verluste dürfen nicht mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden (BFH v. 20.11.2014 – IV R 47/11, BStBl. II 2015, 532). Eine Aussage über die Identität der Einkunftsquelle kann jedoch nur das StRecht, nicht das Zivilrecht treffen.

Entscheidend ist also, ob später angefallene Gewinne, mit denen der Stpfl. frühere Verluste verrechnen will, noch aus derselben Einkunftsquelle stammen. Damit ist von vornherein die Verrechnung von Verlusten mit Gewinnanteilen des Stpfl. aus der Beteiligung an einer anderen KG ausgeschlossen. Dieselbe Einkunftsquelle liegt wohl auch dann nicht vor, wenn eine KG – ohne sich gesellschaftsrechtl. aufzulösen – ihr Betätigungsfeld wechselt, da zwar die zivilrechtl. Hülle dieselbe geblieben ist, mit der neuen Betätigung jedoch eine neue Einkunftsquelle begründet worden ist. Dies muss zumindest für den Fall gelten, dass der Gesellschaftszweck vollständig wechselt.

Wechsel der Rechtsstellung des Gesellschafters: Dagegen betrifft die formwechselnde Umwandlung einer KG etwa in eine oHG oder in eine GbR den genau entgegengesetzten Fall: Die äußere (zivilrechtl.) Hülle wird zwar gewechselt, die Einkunftsquelle bleibt jedoch dieselbe, die Verrechnung ist also möglich (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 107). Der Wechsel der Gesellschafterstellung von der eines beschränkt haftenden Gesellschafters in die eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters (bei Formwechsel wie bei bloßer Umwandlung der Rechtsstellung des einzelnen Gesellschafters) führt nicht dazu, dass aus den bisher bloß verrechenbaren Verlusten nun ausgleich- und abziehbare werden, da Abs. 3 den Fall der Haftungserweiterung nicht erfasst (stRspr. BFH v. 11.5.1995 – R 44/93, BFHE 177, 466; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115; BFH v. 12.2.2004 – IV R 26/02, BFH/NV 2004, 1228; BFH v. 18.1.2007 – IV B 133/06, BFH/NV 2007, 888; vgl. auch BIERGANS, DStR 1981, 3 [11]; KEMPERMANN, DStR 2004, 1515; NIEHUS/WILKE, FR 2004, 677; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 185; aA KEMPF/HILLRINGHAUS, DB 1996, 12 mwN; WATRIN/SIEVERT/NUB-MANN, BB 2004, 1529; D. CARLÉ/T. CARLÉ, FR 2001, 829; AUTENRIETH, Freundesgabe Haas, 1996, 7 [12]; SÖFFING/WREDE, FR 1980, 365 [373]; PAUS, DStZ 2004, 448; SÖFFING, DStZ 2008, 175; FG Köln v. 16.1.2002 – 14 K 3366/01, EFG 2002, 818, nrkr.; FG Köln v. 20.3.2002 – 10 K 3545/99, EFG 2002, 1035, nrkr.). Die verrechenbaren Verluste gehen jedoch nicht verloren, sondern bleiben über den Wortlaut der Norm hinaus mit zukünftigen Gewinnen verrechenbar (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 107, 185; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. C 373 [7/2009]). Auf die dann dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Verlustanteile ist § 15a nicht mehr anwendbar. Dies gilt bei Um-

wandlung während des Wj. für das gesamte Wj. (BFH v. 12.2.2004 – IV R 70/02, BStBl. II 2004, 423; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 81/02, BStBl. II 2004, 118; aA SÖFFING, DStZ 2008, 175). Maßgeblicher Zeitpunkt ist der Gesellschafterbeschluss (BFH v. 12.2.2004 – IV R 70/02, BStBl. II 2004, 423; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 185). Gleiches soll auch bei Unternehmensübernahme und -fortführung durch eine Kommanditisten-GmbH gelten (sog. Anwachsung, WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 107; STÜMPER, GmbHR 2010, 129; aA RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DStR 2006, 359; THILL, FR 2006, 407).

Einbringung in eine Personengesellschaft: Nicht anders ist die Einbringung eines Kommanditanteils gem. § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine andere PersGes. zu beurteilen mit der Folge, dass damit eine doppelstöckige PersGes. entsteht: Die Beteiligung des ursprünglich direkt beteiligten Gesellschafters wechselt zwar in eine mittelbare Beteiligung, die jedoch wirtschaftlich denselben Gehalt hat. Die Einkunftsquelle bleibt auch hier dieselbe. Entsprechend bleibt das Recht des Einbringenden zur Verlustverrechnung nach Abs. 2 Satz 1 in der Weise erhalten, dass der Einbringende seinen Gewinnanteil bei der Obergesellschaft insoweit mindern kann, als dieser aus dem Gewinnanteil der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft herrührt.

Mittelbare Anteilsidentität, VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 501 (7/2009); AUTENRIETH, Freundesgabe Haas, 1996, 7 (14); HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, 1998, 281.

Verschmelzung: Werden PersGes. verschmolzen, bleibt das Recht zur Verlustverrechnung bei der aufnehmenden KG ohnehin unberührt. Für die Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft ändert sich nicht die Identität des Anteils. Auch ein bei den Kommanditisten der untergehenden KG bestehendes Recht zur Verlustverrechnung bleibt jedoch bei diesen in ihrer Eigenschaft als Neugesellschafter der aufnehmenden PersGes. erhalten. Für diese kommt es wie bei der formwechselnden Umwandlung einer KG in eine oHG oder in eine GbR lediglich zu einem Wechsel der äußeren zivilrechtl. Hülle. Die Einkunftsquelle, aus der die verrechenbaren Verluste stammen, bleibt jedoch dieselbe, die Verrechnung muss daher möglich sein.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 238; ähnlich KEMPF/HILLRINGHAUS, DB 1996, 12; RÖDDER/SCHUMACHER, DB 1998, 99; aA HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, 1998, 276; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 489 (6/2009), der die verrechenbare Verluste nach Verschmelzung als ausgleichsfähig behandeln will.

Realteilung/Umwandlung in ein Einzelunternehmen: Die Realteilung einer KG führt zu ihrer Beendigung. Es besteht im Anschluss keine Beteiligung mehr an einer KG. Nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ist daher eine Verrechnung früherer Verluste mit späteren Gewinnen aus dieser Beteiligung nicht mehr denkbar (HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, 1998, 289). Dagegen spricht, dass H 15a EStR für den Fall der Umwandlung einer KG in ein Einzelunternehmen durch Ausscheiden des persönlich haftenden Gesellschafters die Verrechnung von Verlusten über den Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 hinaus mit späteren Gewinnen aus dem in neuer Rechtsform fortgeführten Unternehmen zulässt. Nichts anderes muss dann für den Fall einer Realteilung gelten.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 239, 107; BFH v. 18.1.2007 – IV B 133/06, BFH/NV 2007, 888.

bb) Identität des Beteiligten

Veräußerung: Nach Abs. 2 Satz 1 sind die Gewinne zu mindern, die „dem Kommanditisten“ in späteren Wj. zuzurechnen sind. Letztlich sollen damit allein Verluste des Mitunternehmers berücksichtigt werden, die er wirtschaftlich getragen hat. Daraus folgt, dass es bei einer entgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Identität des Beteiligten fehlt (FG Düss. v. 22.1.2015 – 16 K 3127/12 F, EFG 2015, 813, nrkr.). Der ausscheidende Gesellschafter kann die Verluste mit seinem Veräußerungsgewinn verrechnen, der Erwerber jedoch nicht mit zukünftigen ihm zugerechneten Gewinnen, auch wenn er das negative Kapitalkonto fortführt und insoweit gerade in die Verlusthaftung des ausscheidenden Gesellschafters eintritt. Für ihn wirkt sich allerdings diese Übernahme durch höhere AK auf die anteiligen WG aus, die in seiner Ergänzungsbilanz zu erfassen und ggf. abzuschreiben sind.

Eine Ausnahme besteht nur bei Treuhandverhältnissen. Da dem Treugeber estrectl. die Verlust- und Gewinnanteile zugerechnet werden, er also der eigentlich an der KG Beteiligte iSd. Abs. 2 ist, schadet ein Wechsel des Treuhänders für diese Zurechnung nicht.

Teilveräußerung: Bei einer Teilveräußerung ist dagegen die Identität des Beteiligten wie auch des Anteils gegeben, so dass ggf. fortbestehende verrechenbare Verluste über den Zeitpunkt der Teilveräußerung hinaus mit zukünftigen Gewinnanteilen verrechnet werden können (zum Umfang der Verrechnung mit dem (Teil-)Veräußerungsgewinn s. Anm. 138; zur Frage der Einlageminderung durch Teilveräußerung s. Anm. 149).

Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft/Einbringung eines Kommanditanteils: Ein entgeltlicher Beteiligungswechsel ist ebenfalls bei der Umwandlung einer KG in eine KapGes. (§ 25 iVm. §§ 20 ff. UmwStG) oder der Einbringung einer KG in eine KapGes. (§§ 20 ff. UmwStG) gegeben. Anders als bei der Umwandlung in eine oHG oder KG wechselt nicht nur die zivilrechtl. Hülle, sondern es ändert sich auch die Beteiligung an der Einkunftsquelle. Den Gewerbebetrieb betreibt nach der Umwandlung die KapGes., während der vorherige Mitunternehmer und Gewerbetreibende nun Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 bezieht. Auch bei einer Einbringung/Umwandlung zu Buchwerten behandelt das UmwStRecht den Vorgang gem. § 20 Abs. 4 UmwStG als entgeltlich. In diesem Fall wird lediglich eine Aufdeckung der stillen Reserven vermieden, ihre Besteuerung jedoch über § 21 Abs. 1 UmwStG bei einer späteren Veräußerung der Anteile an der KapGes. nachgeholt. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 geht damit nicht auf die KapGes. über (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 236). Es findet vielmehr eine Verlustverrechnung nach den oben geschilderten Grundsätzen (s. Anm. 138) durch den veräußernden Gesellschafter mit seinem Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs. 4 UmwStG statt.

Bei einer Einbringung zu Buchwerten wird – mangels aufgedeckter stiller Reserven – ein solcher Veräußerungsgewinn regelmäßig nicht vorliegen, so dass dem Kommanditisten ein verrechenbarer Verlust verbleibt. Da § 21 Abs. 1 UmwStG für die Nachversteuerung dieser stillen Reserven den späteren Gewinn aus einer Veräußerung der Anteile an der KapGes. als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 fingiert, fingiert er damit uE auch einen Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung iSv. Abs. 2 Satz 1, so dass dann die Verrechnung ebenfalls nachgeholt werden kann (aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 236). Eine Einlagenerhöhung vor Umwandlung zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos führt zu ausgleichsfähigen Verlusten (R 15a Abs. 4 EStR).

Aufspaltung: Bei der Aufspaltung teilt die übertragende KG unter Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Vermögen auf und überträgt die Vermögensteile auf mindestens zwei andere Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen an den übernehmenden Rechtsträgern an die Gesellschafter der übertragenden KG. Es handelt sich wie bei der Umwandlung in eine KapGes. bzw. Einbringung eines Kommanditanteils in eine KapGes. um einen entgeltlichen Vorgang. Die verrechenbaren Verluste sind daher bei der übertragenden Gesellschaft mit einem Übertragungsgewinn zu verrechnen. Entsteht kein Übertragungsgewinn oder verbleiben nach einer Verrechnung mit einem Übertragungsgewinn noch weitere verrechenbare Verluste, so können diese nach R 15a Abs. 4 EStR als ausgleichsfähig behandelt werden, wenn nachträglich Einlagen erbracht worden sind, die noch nicht durch Verluste verbraucht wurden (s. Anm. 138). Es kann daher im Einzelfall empfehlenswert sein, vor der Aufspaltung noch Einlagen zu erbringen. Liegt dieser Fall nicht vor, gehen die verrechenbaren Verluste ggf. endgültig unter.

Abspaltung: Bei der Abspaltung bleibt die übertragende KG bestehen und überträgt nur einen Teil ihres Vermögens auf einen oder mehrere Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger auf die Gesellschafter der übertragenden KG. Dementsprechend kann der Kommanditist der übertragenden KG verrechenbare Verluste auch nach der Abspaltung im Rahmen der verbleibenden, nicht der abgespaltenen Gesellschaft geltend machen (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 491 [7/2009]; HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG, 1998, 278). Gegebenenfalls liegt in dem mit der Abspaltung verbundenen Vermögensverlust eine Einlagenminderung iSd. Abs. 3. Dies kann eine Gewinnzurechnung auslösen.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft/Verschmelzung auf eine Personengesellschaft: Ist eine KapGes. Kommanditist einer KG und wird sie in eine PersGes. umgewandelt, tritt die neu entstehende PersGes. nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG in die stl. Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Maßgeblicher Zeitpunkt ist die Eintragung ins Handelsregister. Eine Rückwirkung des Eintragungszeitpunkts gem. § 14 Satz 3 UmwStG auf den Zeitpunkt der Umwandlung erfolgt nicht (FG Sa.-Anh. v. 12.7.2007 – 1 K 456/05, EFG 2007, 1888, nrkr., Az. BFH IV R 61/07; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 132).

► *Verlustverrechnung nach Abs. 2:* Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG geht ein verrechenbarer Verlust aus dem KG-Anteil dennoch nicht auf die PersGes. über (vgl. UmwSt-Erlass, BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Tz. 04.38; MEYER in WIDMANN/MEYER, § 4 UmwStG Rn. 1057 [4/2014]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 249; zur früheren Rechtslage GERLING, DStR 1996, 1715). Es bleibt somit nur der Weg der Einlagenbringung vor Umwandlung, da nach R 15a Abs. 4 EStR noch bestehende verrechenbare Verluste in Höhe der noch nicht durch Verluste verbrauchten Einlagen bei Umwandlung als ausgleichsfähig behandelt werden können.

► *Übernahmeverlust:* Entstand bei der Verschmelzung/formwechselnden Umwandlung nach Anrechnung der KSt (vgl. MEYER-SCHARENBERG, DStR 1996, 1318; BREUNINGER/U. PRINZ, DStR 1996, 1761; BFH v. 22.11.1995 – I R 114/94, BStBl. II 1996, 531; UmwSt-Erlass, BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Tz. 40.13) nach § 4 Abs. 6 UmwStG ein Übernahmeverlust, waren nach Rechtslage bis zum 31.12.2000 die Wertansätze der übernommenen WG bei der PersGes. aufzustocken (§ 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG), ein verbleibender Übernahmeverlust zu aktivieren und auf 15 Jahre abzuschrei-

ben (§ 4 Abs. 6 Satz 2 UmwStG). Ein aus der Abschreibung resultierender Verlust unterlag als laufender Verlust § 15a. Seit dem 1.1.2001 bleibt ein Übernahmeverlust außer Ansatz (§ 4 Abs. 6 UmwStG idF des StSenkG). Ein *step-up* mit anschließender Abschreibung scheidet daher aus.

Unentgeltlicher Übergang: Bei einem unentgeltlichen Übergang des Anteils an der KG unter Lebenden oder von Todes wegen ist dagegen nach dem Rechtsgedanken des § 6 Abs. 3 die von Abs. 2 geforderte Beteiligtenidentität gewahrt. Eine unentgeltliche Übertragung liegt unter Lebenden nur vor, wenn die anteiligen stillen Reserven höher sind als das negative Kapitalkonto, da nur dann der Empfänger tatsächlich bereichert ist. Beim Übertragenden entsteht kein Gewinn. Der Rechtsnachfolger führt die Buchwerte und das ihnen entsprechende negative Kapitalkonto fort und tritt in das Recht zur Verlustverrechnung ein, das damit sowohl vererblich als auch schenkweise übertragbar ist (s. Anm. 139; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Dies gilt auch, wenn der Schenker einen Teil seiner Beteiligung behält – und zwar unabhängig vom Willen des Schenkers und des Beschenkten. Das negative Kapitalkonto geht dann anteilig auf den Rechtsnachfolger über (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 106; FG Düss. v. 22.1.2015 – 16 K 3127/12 F, EFG 2015, 813, nrkr.).

Die Rspr. vertrat bislang, dass der verrechenbare Verlust (ebenso wie der Verlustabzug nach § 10d, vgl. BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487; nunmehr aA BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; s. auch schon Anfragebeschluss BFH v. 10.4.2003 – XI R 54/99, BStBl. II 2004, 400) mit dem Anteil nach § 6 Abs. 3 (bisher § 7 Abs. 1 EStDV aF) auf den Rechtsnachfolger übergehe (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Dem wurde in der Literatur überwiegend gefolgt (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. B 354 [7/2009]; BITZ in LBP, § 15a Rn. 51 [8/2013]; HEUERMAN in BLÜMICH, § 15a Rn. 114 [11/2016]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 234; aA STRNAD, FR 1998, 935; s. aber mittlerweile STRNAD, BB 2000, 595). Dem ist zuzustimmen, da das Kennzeichen der verrechenbaren Verluste nach Abs. 2 gerade ist, dass diese stl. noch nicht zu einem Verlust des Erblassers/Schenkers geführt haben. Grund ihrer Verrechenbarkeit nach Abs. 2 ist die Wertung des Abs. 1, wonach diese Verluste mangels Einlage oder Haftung noch nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung geführt haben. Damit handelt es sich um Verluste, die gerade noch nicht zu einer Schmälerung der Leistungsfähigkeit des Erblassers/Schenkers geführt haben und nur mangels ausreichender sonstiger positiver Einkünfte noch nicht stl. berücksichtigt wurden. Vielmehr führen sie stl. erst dann zu einem Verlust, wenn sie im Wege der Verrechnung nach Abs. 2 mit zukünftigen Gewinnen wirtschaftlich getragen werden. Diese Gewinne erzielt jedoch bereits der Rechtsnachfolger, der insoweit in die Verlusthaftung eintritt. Bei den verrechenbaren Verlusten des Abs. 2 handelt es sich damit nicht um ein höchstpersönliches und nicht übertragbares Besteuerungsmerkmal des Erblassers/Schenkers, sondern um ein der Einkunftsquelle anhaftendes Besteuerungsmerkmal, in das der unentgeltliche Erwerber aufgrund der Buchwertverknüpfung nach § 6 Abs. 3 eintritt (zust. HEUERMAN in BLÜMICH, § 15a Rn. 114 [11/2016]; RICKERT, DSr 2010, 410; auch: OFD Frankfurt am Main v. 16.7.2013 – S 2225 A - 12 - St 213, juris).

II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Verlustausgleich in Höhe nachträglicher Einlagen bei Ausscheiden des Mitunternehmers bzw. Betriebsveräußerung oder -aufgabe

144

Der neu angefügte Abs. 2 Satz 2 regelt, dass bei Ausscheiden des Mitunternehmers bzw. Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs durch die Mitunternehmerschaft verbleibende verrechenbare Verluste in Höhe nachträglicher Einlagen in ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste umqualifiziert werden.

Verrechnung mit Veräußerungs- und Aufgabegewinn: Verrechenbare Verluste stehen nur zum Ausgleich künftiger Gewinnanteile aus der nämlichen Beteiligung zur Verfügung. Scheidet der Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft aus oder kommt es zur Betriebsveräußerung oder -aufgabe der Mitunternehmerschaft, gehen damit nicht verbrauchte verrechenbare Verluste systembedingt grds. unter. Letztmals können verrechenbare Verluste mit dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ausgeglichen werden, denn dieser ist ein Gewinn aus der Beteiligung iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 137).

Gewinn aus Auflösung des negativen Kapitalkontos: Soweit der beschränkt haftende Mitunternehmer sein negatives Kapitalkonto bei seinem Ausscheiden nicht ausgleichen muss, erzielt er insoweit einen Gewinn, der mit den verrechenbaren Verlusten kompensiert wird (s. Anm. 138 ff.). Im Idealfall entsprechen die verrechenbaren Verluste betragsmäßig dem negativen Kapitalkonto. Die verrechenbaren Verluste werden dann durch die Auflösung des negativen Kapitalkontos vollständig aufgezehrt.

Verbleibende verrechenbare Verluste infolge nachträglicher Einlagen: Führt eine nachträgliche Einlage – wie jetzt von Abs. 1a geregelt – nicht zur Schaffung neuen Verlustausgleichsvolumens, ist das negative Kapitalkonto betragsmäßig niedriger als die verrechenbaren Verluste. Die Auflösung des negativen Kapitalkontos führt dann nicht zum Verbrauch der verrechenbaren Verluste.

Ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste bis zur Höhe nachträglicher Einlagen im Zeitpunkt der Beendigung der Einkunftsquelle: In Höhe nachträglicher Einlagen trägt der Mitunternehmer Verluste der Mitunternehmerschaft endgültig. Diese Verluste müssen deshalb ausgleichs- oder abzugsfähig sein. Durch die Nichtberücksichtigung der nachträglichen Einlagen während des Bestehens der Beteiligung nach Abs. 1a bleiben die betreffenden Verluste zunächst nur verrechenbar. Sie müssen deshalb spätestens bei Ende der Einkunftsquelle für den Mitunternehmer nutzbar gemacht werden. Zu diesem Zweck regelt Abs. 2 Satz 2, dass noch nicht verbrauchte verrechenbare Verluste im Zeitpunkt des Ausscheidens des Mitunternehmers bzw. der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft in ausgleichs- oder abzugsfähige Verluste umqualifiziert werden. Dieselbe Rechtsfolge wurde bereits bisher im Wege der Auslegung aus Abs. 2 Satz 1 entnommen (R 15a Abs. 4 Satz 3 EStR; s. Anm. 138; vgl. LEY, FS Schaumburg, 2009, 423 [439]).

145 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Gewinnzurechnung bei Einlage- oder Haftungsminderung

Schrifttum: BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze, BB 1980, 1033; MITTELSTEINER, Das negative Kapitalkonto nach § 15a EStG, DStR 1980, 579; G. SÖFFING/WREDE, Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze, FR 1980, 374; BIERGANS, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung beschränkt haftender Personengesellschafter, DStR 1981, 3; EGGESIECKER/EISENACH/SCHÜRNER, Überraschende Effekte des Verlustbegrenzungsgesetzes – Einlageminderung und Einlageerhöhung, FR 1981, 13; LEMPENAU, Verlustzurechnung und Verlustverrechnung bei Kom-

manditisten – handelsrechtlich und steuerrechtlich, StuW 1981, 235; SCHULZE-OSTERLOH, Die zivilrechtlich formulierten Tatbestandsmerkmale des § 15a EStG und ihre steuerlichen Auswirkungen, JbFStR 1981/82, 238; UELNER/DANKMEYER, Die Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften nach dem Änderungsgesetz vom 20. August 1980 (sog. § 15a-Gesetz), DStZ 1981, 12; CLAUSEN, Gewinnzurechnung bei Einlageminderung (§ 15a III EStG), JbFStR 1982/83, 237; KOCH, Gewinnerhöhende Entnahmen nach § 15a Abs. 3 EStG, DStR 1984, 543; WASSERMAYER, § 15a EStG: Eine Herausforderung für den steuerlichen Berater – Gestaltungshinweise für das Nutzbarmachen steuerlicher Verluste, DB 1985, 2634; BORDEWIN/G. SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, Herne, 2. Aufl. 1986; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, Wiesbaden 1986; EISENACH/WEISKE, Gewinnzurechnung aus Einlageminderung gemäß § 15a Abs. 3 EStG bei Beteiligung an einer ausländischen KG, DB 1987, 1655; JAKOB, Das Verlustausgleichspotential eines Kommanditisten gem. § 15a Abs. 1 EStG, BB 1988, 1429; NAUMANN, Zur Gewinnzurechnung aus Einlageminderung gem. § 15a Abs. 3 EStG bei Beteiligung an ausländischen Kommanditgesellschaften als Kommanditist, DB 1988, 80; DÖLLERER, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1989, 518; GROH, § 15a EStG und die Kunst der Gesetzesanwendung, DB 1990, 13; TISCHER, Vollständige und zeitnahe Verlustverrechnung bei Kommanditgesellschaften, FR 1990, 625; KOLBECK, Der Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG, DB 1992, 2056; MUNDRY, Darlehen und stille Einlagen im Recht der Kommanditgesellschaft, Köln 1992; RUBAN, Zum Begriff der Einlageminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Freundesgabe Franz Klein, Köln 1994, 781; KIRSCH, Einlageleistung und Einlagerückgewähr im System der Kommanditistenhaftung, Berlin 1995; KEMPERMANN, § 15a im Spiegel der neueren Rechtsprechung, StbJb. 1996/97, 317; KEMPF/HILLRINGHAUS, § 15a EStG als Hemmschuh bei Unternehmensreorganisation und Unternehmensverkäufen?, DB 1996, 12; LEMPENAU, Besteuerung von Personengesellschaften, StbJb. 1996/67, 358; LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, Berlin 1998; HEIBENBERG, Verluste bei beschränkter Haftung, KÖSDI 2001, 12948; KEMPERMANN, Anm. zu BFH v. 13.7.2006 – IV R 67/04, FR 2007, 140; KEMPERMANN, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten – Die neuere Rechtsprechung zu § 15a EStG, DStR 2008, 1917; ECKERT, Fiktive Gewinne bei geschlossenen Immobilienfonds. Die Begrenzung der Zurechnung von Einlageminderung als Gewinn gemäß § 15a Abs. 3 S. 2 EStG, BB 2011, 1055.

Verwaltungsanweisung: OFD Frankfurt v. 10.11.2008 – S 2241a A - 8 - St 213, juris.

I. Bedeutung des Abs. 3

146

Regelungszweck des Abs. 3: Abs. 3 bezweckt, eine Umgehung des Abs. 1 zu verhindern (FG Düss. v. 8.10.2012 – 11 K 1315/10 F, EFG 2013, 201, rkr.), und versucht dies durch eine Nachversteuerung im Falle einer späteren Verringerung des wirtschaftlichen Risikos zu erreichen.

► *Verhinderung der Umgehung:* Da der Verlustausgleich nach Abs. 1 Satz 1 durch den Stand des Kapitalkontos und nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 durch die Höhe der Außenhaftung gerade am Bilanzstichtag des Verlustjahres begrenzt ist, enthält Abs. 3 eine Regelung, die verhindern soll, dass die Beschränkung des Verlustausgleichs durch nur vorübergehende höhere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen oder eine nur vorübergehende Haftungserweiterung umgangen wird.

„Die Regelung ist erforderlich, weil anderenfalls durch kurzfristige Einlagen oder Eintragung von Haftsummen in beliebiger Höhe Verlustverrechnungsmöglichkeiten geschaffen werden könnten“ (Begr. des Gesetzesentwurfs der BReg., BTDrucks. 8/3648, 17).

► *Verringerung des wirtschaftlichen Risikos:* Da Zweck des Abs. 1 die Koinzidenz stl. Verlustgeltendmachung und wirtschaftlichen Risikos ist, reagiert Abs. 3 auf eine spätere Verringerung des wirtschaftlichen Risikos.

Anschaulich ist dies im Fall der späteren Entnahme: Durch die Entnahme zeigt sich, dass der dem Kommanditisten zugerechnete Anteil am Verlust der KG für ihn offensichtlich nicht zu einem Verlust des eingesetzten Kapitals geführt hat.

► **Nachversteuerung:** Dabei wird der Verlustausgleich im Jahr der Verlustentstehung nach Maßgabe des zum Bilanzstichtag bestehenden Kapitalkontos bzw. der bestehenden Außenhaftung zugelassen, später bei Einlage- oder Haftungs-minderung in Höhe derselben aber nachversteuert.

► **Korrekturzeitraum:** Die Dauer des Korrekturzeitraums von elf Jahren lässt dabei den Schluss zu, dass es dem Gesetzgeber weniger um kurzfristige Missbrauchs-bekämpfung ging (dann hätte ein Korrekturzeitraum von zwei bis drei Jahre ge-nügt), als vielmehr um eine Anpassung des Verlustausgleichs an den langfristigen Kapitaleinsatz bzw. das langfristige Haftungsrisiko.

Rechtstechnische Umsetzung des Regelungszwecks: Rechtstechnisch ge-schieht die Nachversteuerung nicht durch eine rückwirkende Änderung der Bescheide des Jahres der Verlustentstehung, sondern durch eine im Erg. in etwa gleichwertige Konsequenz: Entnahmen des folgenden Wj., die zu einem negati-ven Kapitalkonto führen oder dieses erhöhen (Einlagenminderung, Abs. 3 Satz 1), und Beträge, um die in den folgenden Jahren die Haftung herabgesetzt wird (Haftungs-minderung, Abs. 3 Satz 3), sind in Höhe der im Wj. der Einlage-bzw. Haftungs-minderung und in den zehn vorangegangenen Wj. ausgleich- und abziehbaren Verluste (Abs. 3 Sätze 2 und 3) vom Kommanditisten als fiktiver laufender Gewinn des Jahres der Einlage- oder Haftungs-minderung zu versteuern. Die zugerechneten Beträge mindern laufende und zukünftige Gewinne des Kommanditisten aus seiner Beteiligung (Abs. 3 Satz 4).

Rechtsfolge: Im Erg. werden so früher ausgleich- und abziehbare Verluste in einen bloß verrechenbaren Verlust umgepolt, so als ob von vornherein eine ge-ringere Einlage geleistet worden wäre oder eine geringere Haftung bestanden hätte und der Verlust bereits im Entstehungsjahr nur verrechenbar gewesen wäre. Damit wird der Umfang der ausgleich- und abziehbaren Verluste auf das von Abs. 1 bezweckte Maß zurückgeführt. Die beiden Varianten des Abs. 3 (Ein-lagen- bzw. Haftungs-minderung) korrespondieren dabei mit den beiden Größen, von denen der Umfang des Verlustausgleichs nach Abs. 1 abhängt, dem Kapital-konto und der Außenhaftung.

Keine Regelung für Einlagenerhöhung und Haftungserweiterung: Abs. 3 behandelt seinem Wortlaut nach weder die Einlagenerhöhung noch die Haf-tungserweiterung als spiegelbildlichen Vorgang zur Einlagen- bzw. Haftungs-minderung. Im Ber. des FinAussch. (BTDrucks. 8/4157, 3) wird dies damit be-gründet, dass man die systematische Grundlage des § 15a verlassen würde, wenn man beschränkt haftenden Gesellschaftern die Möglichkeit eröffnen würde, Ver-luste, die über den Haftungsbetrag am Bilanzstichtag hinausgingen und die den Stpfl. im Regelfall weder rechtl. noch wirtschaftlich belasteten, stmindernd gel-tend zu machen. Eine bei Einf. des § 15a zT im Schrifttum befürwortete analoge Anwendung des Abs. 3 zumindest auf die Einlagenerhöhung (EGGESIECKER/EI-SENACH/SCHÜRNER, FR 1981, 13; LEMPENAU, StuW 1981, 235 [244]; GROH, DB 1990, 13) scheidet daher an dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 3 und dem ent-gegenstehenden Willen des Gesetzgebers. Die für eine analoge Anwendung er-forderliche planwidrige Regelungslücke ist erkennbar nicht gegeben (wie hier BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; zur Verfassungsmäßig-keit BFH v. 11.11.1997 – VIII R 39/94, BFH/NV 1998, 1078; zu den hier ver-tretenen diesbezüglichen verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 31). Der BFH v. 14.10.2003 (VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359) sieht eine planwidrige Regelungs-

lücke nur insoweit, als die geleistete Einlage in den Folgejahren keinen Verlustausgleich ermöglicht, da durch die Verluste der Folgejahre ein negatives Kapitalkonto erneut entsteht oder sich erhöht, so dass der geleistete Einlagebetrag verlorengeht. Dieses Erg. vermeidet er durch Bildung eines Korrekturpostens, in dessen Höhe in den Folgejahren gegen den Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 ein Verlustausgleich möglich sein soll – letztlich ein technisch unvollkommener Versuch, die konzeptionellen Fehler des § 15a im Wege der Auslegung zu heilen, der durch Einf. des Abs. 1a durch das JStG 2009 zudem von der FinVerw. noch konterkariert wurde (s. Anm. 130a ff.).

II. Einlagenminderung (Abs. 3 Satz 1)

1. Entnahmebedingtes Entstehen oder Erhöhen eines negativen Kapitalkontos (Einlagenminderung)

a) Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos durch Entnahmen

aa) Kapitalkonto

147

Wenn Abs. 3 von der Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos spricht, ist damit – ebenso wie in Abs. 1 Satz 1 – das Kapitalkonto gemeint, wie es sich aus der StBil. der Gesellschaft plus etwaiger Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten ergibt (vgl. Anm. 82 ff.). Allein mit einer identischen Auslegung des Begriffs in Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 3 lässt sich der Regelungszweck des Abs. 3 umsetzen, einen Verlustausgleich nach Abs. 1 dann rückgängig zu machen, wenn der tatsächliche langfristige Kapitaleinsatz niedriger ist als zum Bilanzstichtag des VZ der Verlustentstehung.

bb) Begriff der Entnahme

148

Anknüpfung an § 4 Abs. 1: Mit der Verwendung des Begriffs der Entnahme (ausführl. RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [792 ff.]) knüpft Abs. 3 an den allgemeinen Begriff der Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 an (vgl. BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267). Als Entnahmen kommen deshalb grds. alle WG in Betracht, die der Stpfl. offen oder verdeckt für betriebsfremde Zwecke entnommen hat. Nutzungen oder Leistungen, die nicht in einem WG verkörpert sind, können dagegen nicht Gegenstand einer gewinnrealisierenden Entnahme sein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Eine verdeckte Entnahme liegt vor, wenn ein WG aus dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. gegen unangemessen niedriges Entgelt in das PV eines Gesellschafters übertragen wird, ohne dass für die verbilligte Übertragung eine betriebliche Veranlassung besteht (BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17 mwN).

► *Entnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen* begründen keine Einlagenminderungen iSd. Abs. 3 Satz 1. Das Erfordernis eines durch die Entnahme entstehenden oder sich erhöhenden Kapitalkontos bei gleichzeitiger Anknüpfung an das Kapitalkonto iSd. Abs. 1 bedingt einen besonderen Betriebsbegriff in Abs. 3. Die Rechtsfolgen des Abs. 3 können nur solche Entnahmen auslösen, die sich auf das in der StBil. (und ggf. in einer Ergänzungsbilanz) ausgewiesene Gesellschaftsvermögen auswirken (KOLBECK, DB 1992, 2056).

► *Überführung aus dem Gesamthands- in das Sonderbetriebsvermögen:* Da jeder Vorgang erfasst werden muss, mit dem der Gesellschafter der Gesellschaft Kapital ent-

zieht, das den Verlustausgleich ermöglicht und den als ausgleichbar qualifizierten Verlust abgedeckt hat, ist die Überführung eines WG des Gesamthandsvermögens in das SonderBV oder in ein anderes BV des Kommanditisten Entnahme iSd. Abs. 3. Das gilt auch, soweit die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 für eine Buchwertverknüpfung vorliegen (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 153; RUBAN, FS Klein, 1994, 781). Aus dem Bezug des Entnahmebegriffs des Abs. 3 auf das Gesamthandsvermögen folgt zugleich, dass die Rechtsbeziehungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu beachten sind.

► *Teilveräußerung*: Bei Veräußerung eines Teils der Beteiligung mindert sich zwar teilweise die Gesellschaftereinlage, es liegt jedoch keine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 vor, da durch die Veräußerung weder das BV der KG gemindert wird noch eine Nutzung betrieblicher WG zu betriebsfremden Zwecken erfolgt. Die Annahme einer Einlagenminderung iSd. Abs. 3 scheidet auch daran, dass durch die Anteilsveräußerung kein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (vgl. FG Köln v. 5.4.2001 – 3 K 2431/98, EFG 2001, 1142, rkr.; zur Verlustverrechnung mit dem Veräußerungsgewinn s. Anm. 138; zur Verrechnung mit zukünftigen Gewinnanteilen s. Anm. 143).

Einzelfälle: Es lassen sich folgende Einzelfälle unterscheiden (RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [795 f.]):

► *Entnahmen sind*:

- Herabsetzung der Pflichteinlage mit Rückzahlung des Minderungsbetrags, soweit dabei ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.
- Auszahlung des Gewinnanteils, wenn der Kapitalanteil des Kommanditisten durch Verluste unter die Haftsumme gemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag gemindert wird (vgl. § 169 Abs. 1, § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB).
- Unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens in ein anderes (Sonder-) BV oder in das PV des Kommanditisten.
- Überhöhte Vergütungen für eine Tätigkeit des Kommanditisten im Dienst der Kommanditgesellschaft, da in Höhe des die angemessene Gegenleistung übersteigenden Betrags eine verdeckte Entnahme vorliegt, wenn die überhöhte Vergütung ihre Ursache nicht in betrieblichen Erwägungen, sondern im Gesellschaftsverhältnis hat.
- Dauerhafte unentgeltliche Nutzung eines Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens durch den Kommanditisten, da dadurch das WG aus dem BV der Gesellschaft ausscheidet (BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418).
- Nicht betrieblich veranlasste Darlehen der Gesellschaft an einen oder mehrere Gesellschafter (BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267).

Handelsrechtlich bleibt das WG im Gesellschaftsvermögen (vgl. BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267). Eine Kapitalrückzahlung ist nur anzunehmen, wenn das WG für die Gesellschaft noch einen Nutzungswert hat, der dann dem Gesellschaftsvermögen entzogen wird (DÖLLERER, ZGR 1989, 500 [518]).

► *Keine Entnahmen*:

- *Angemessene Sondervergütungen*, da sie zwar das Eigenkapital der Gesellschaft und damit das Kapitalkonto des Kommanditisten mindern, aber angemessenen betrieblichen Aufwand darstellen.

- *Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens*, da der Minderung der Aktiva eine gleich hohe Minderung der Passive gegenübersteht.
- *In der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft* wird die Rückzahlung dagegen als Entnahme behandelt (BFH v. 18.12.1991 – XI R 42/43/88, BStBl. II 1992, 585).
- *Unentgeltliche Übertragung nicht aktivierbarer Wirtschaftsgüter* (zB selbst geschaffene Patente, unentgeltlich erworbene Nutzungsrechte), die zwar Gegenstand einer gewinnrealisierenden Entnahme sein können, mangels Auswirkung auf das bilanzierte Gesellschaftsvermögen jedoch nicht das Kapitalkonto des Kommanditisten mindern.
- *Veräußerung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert*, die erneut zur einer gewinnrealisierenden Entnahme führt, wenn der Teilwert des WG seinen Buchwert übersteigt, jedoch das bilanzierte Gesellschaftsvermögen als Aktiv-/Aktiv-Tausch unberührt lässt.
- *Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter*, für deren Hingabe der Gesellschaft keine Aufwendungen entstehen. Dem Abfluss der liquiden Mittel steht eine Forderung in gleicher Höhe gegenüber. Die niedrig- oder unverzinsliche Darlehenshingabe als verdeckte Nutzungsentnahme ist zwar grds. mit den der KG entstehenden Aufwendungen (zB Refinanzierungsaufwendungen) zu bewerten. Fallen solche Aufwendungen aber nicht an, liegt keine Entnahme iSv. Abs. 3 vor.

Anders als bei der vGA (DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 34), ist es nicht möglich, den Nutzungswert des Kapitals in Höhe der angemessenen Darlehenszinsen als verdeckte Entnahme zu erfassen.

cc) Kausalität der Entnahme für das negative Kapitalkonto

149

Saldo von Entnahmen und Einlagen: Abs. 3 Satz 1 setzt voraus, dass ein negatives Kapitalkonto durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht. Außer durch Entnahmen wird das Kapitalkonto jedoch auch durch die Abbuchung von Verlustanteilen, die Zubuchung von Gewinnanteilen und durch Einlagen bestimmt. Relativ problemlos lässt sich das Aufeinandertreffen von Entnahmen und Einlagen innerhalb eines Wj. behandeln: Da die Frage, ob ein negatives Kapitalkonto entstanden ist oder sich erhöht hat, immer nur bezogen auf den Bilanzstichtag zu beantworten ist (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. E 45 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 155; WASSERMAYER, DB 1985, 2634), kommt es für Abs. 3 nur auf den Saldo der im Laufe eines Wj. getätigten Einlagen und Entnahmen an. Nur in dieser Höhe ist der Gesellschaft – bezogen auf den Bilanzstichtag – Kapital durch den Kommanditisten entzogen worden.

Bedeutung der Reihenfolge der Verbuchung: Sind in demselben Wj. Entnahmen und Gewinn- bzw. Verlustanteile zu verbuchen, ist die Reihenfolge der Verbuchung für das stl. Erg. nur relevant im Fall des Aufeinandertreffens von Entnahmen und Gewinnanteilen (vgl. LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 188).

► *Zusammentreffen von Entnahmen und Verlustanteilen:* War das Kapitalkonto im Vorjahr noch positiv und wird es nunmehr infolge einer Entnahme und des Verlustanteils negativ, stellt sich die Frage, ob man das negative Kapitalkonto vorrangig durch den Verlustanteil oder eben durch die Entnahme verursacht sieht. Die Reihenfolge ist uE allerdings ohne Bedeutung auf das stl. Erg., weshalb es sich erübrigt, im Wege der Auslegung der Norm dem Stpfl. eine Reihenfolge vorzuschreiben.

Wenn überhaupt, spricht Abs. 3 Satz 2 für eine Erstverbuchung der Verlustanteile, da die Einbeziehung der ausgleichbaren Verluste des Wj. der Einlagenminderung in die Begrenzung der Gewinnzurechnung sonst keinen Anwendungsfall mehr hat.

Damit greifen von vornherein die Ansätze von CLAUSEN (JbFStR 1982/83, 237), der die Erstverbuchung der Entnahmen generell für günstiger hält, und von BIERGANS (DStR 1981, 3 [8]), der die Erstverbuchung des Verlustanteils generell für vorteilhafter hält, zu kurz.

Beispiel 1:

Kapitalkonto des Vorjahres:	50 000 €
Entnahme im laufenden Jahr:	./ 40 000 €
Verlustanteil des laufenden Jahres:	./ 40 000 €
Kapitalkonto am Schluss des Jahres:	./ 30 000 €

Sieht man das negative Kapitalkonto vorrangig durch den Verlustanteil verursacht an, verbucht man also zunächst die Entnahme, liegt überhaupt keine Einlagenminderung iSv. Abs. 3 Satz 1 vor, da das Kapitalkonto durch die Entnahme nicht negativ geworden ist. Der Verlustanteil von 40 000 € ist in diesem Fall gem. Abs. 1 Satz 1 iHv. 10 000 € ausgleich- und abziehbar, iHv. 30 000 € dagegen gem. Abs. 2 lediglich verrechenbar (bei nicht be- oder entstehender Außenhaftung iSv. Abs. 1 Satz 2).

Verbucht man dagegen zuerst den Verlustanteil, liegt eine Einlagenminderung nach Abs. 3 Satz 1 iHv. 30 000 € vor, da dann das Kapitalkonto zum Zeitpunkt der Entnahme bereits auf 10 000 € gemindert war, durch die Entnahme also ein negatives Kapitalkonto entsteht. Dies führt automatisch zu einer Gewinnzurechnung nach Abs. 3 Satz 1 in entsprechender Höhe, selbst wenn in den vorangegangenen Jahren kein Verlustausgleich in Anspruch genommen wurde, da der Korrekturzeitraum des Abs. 3 Satz 2 auch das Wj. der Einlagenminderung umfasst. Dieser Betrag steht aber zugleich nach Abs. 3 Satz 4 zur Verrechnung gegenwärtiger und zukünftiger Gewinne zur Verfügung, so dass erneut ein verrechenbarer Verlust von 30 000 € verbleibt.

► *Zusammentreffen von Entnahmen und Gewinnanteilen:* Treffen Gewinnanteile und Entnahmen in einem Wj. zusammen, ergibt sich außer den Alternativen der Erstverbuchung der Entnahme oder des Gewinnanteils als dritte Variante noch die Saldierung von Gewinnanteil und Entnahme mit anschließender Betrachtung der Auswirkung auf das Kapitalkonto (vgl. BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustrechnung bei negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986, 93). BIERGANS (DStR 1981, 3 [8]) spricht sich aufgrund des Gesetzeswortlauts („soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht“) für eine Saldierung aus. Die gleiche Auffassung vertritt VON BECKERATH (in KSM, § 15a Rn. E 48 [7/2009]) mit der Begründung, dass das in Abs. 1 und 3 einheitlich aufzufassende Kapitalkonto auf Grundlage der Schlussbilanz zum Bilanzstichtag festzustellen sei. WASSERMAYER (DB 1985, 2634 [2637f.]) spricht sich für eine Erstverbuchung der Entnahme aus.

Erstverbuchung des Gewinnanteils und Saldierung des Gewinnanteils mit der Entnahme unterscheiden sich lediglich im Rechenweg, aber nicht im stl. Erg., da sich die Entnahme bei der Erstverbuchung des Gewinnanteils wie bei der Saldierung nur noch in Höhe des Differenzbetrags auswirken kann. Allein die Saldierung entspricht uE jedoch dem Regelungszweck des Abs. 3, denn nur in Höhe der Differenz wird der Gesellschaft im Vergleich zum Vorjahr tatsächlich Kapital entzogen. Nur in dieser Höhe will Abs. 3 jedoch einen früheren nach Abs. 1 zulässigen Verlustausgleich korrigieren. Letztlich wird auch nur dies dem stichtagsbezogenen Ansatzpunkt des Abs. 1 gerecht, oder anders ausgedrückt: Ein früherer Verlustausgleich muss dann nicht zwingend rückgängig gemacht werden, wenn der Entnahme im laufenden Wj. ein entsprechender Gewinn gegen-

übersteht, da die Entnahme dann auch aus dem Gewinnanteil bestritten werden kann.

Beispiel 2:

Kapitalkonto des Vorjahres:	./ 10 000 €
Entnahme im laufenden Jahr:	./ 30 000 €
Gewinnanteil im laufenden Jahr:	20 000 €
Kapitalkonto am Schluss des Jahres:	<u>./ 20 000 €</u>

Verbucht man zuerst die Entnahme, liegt eine Einlagenminderung nach Abs. 3 Satz 1 iHv. 30 000 € vor. Soweit dadurch keine korrespondierende Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 2, § 171 Abs. 1 HGB entsteht, wird dem Gesellschafter ein entsprechender fiktiver Gewinn zugerechnet. Gleichzeitig entsteht nach Abs. 3 Satz 4 ein verrechenbarer Verlust in gleicher Höhe, der mit dem laufenden Gewinn von 20 000 € verrechnet wird. Es verbleibt ein verrechenbarer Verlust von 10 000 € und ein fiktiver Gewinn von 30 000 €.

Verbucht man zuerst den Gewinnanteil, entsteht ein negatives Kapitalkonto und erfolgt damit eine Einlagenminderung nach Abs. 3 Satz 1 nur iHv. 20 000 €. Es wird somit dem Gesellschafter lediglich ein fiktiver Gewinn von 20 000 € zugerechnet. Der gleichzeitig nach Abs. 3 Satz 4 entstehende verrechenbare Verlust in gleicher Höhe wird mit dem laufenden Gewinn von 20 000 € vollständig verrechnet. Es verbleibt ein verrechenbarer Verlust von 0 € und ein fiktiver Gewinn von 20 000 €.

Vergleicht man lediglich das Kapitalkonto des Vorjahres mit dem des Folgejahres (Saldierung von Gewinnanteil und Entnahme) liegt nur noch eine Einlagenminderung iSv. Abs. 3 Satz 1 von 10 000 € vor. Diese führt zu einem fiktiven Gewinn von 10 000 €. Da dieser Betrag nach Abs. 3 Satz 4 erneut zur Verlustverrechnung mit dem laufenden Gewinn von 20 000 € zur Verfügung steht, verbleibt auch in dieser Variante eine verrechenbarer Verlust von 0 € und ein Gewinn von 20 000 € (10 000 € fiktive Gewinnzurechnung aufgrund der Einlagenminderung, 10 000 € laufender, nicht mit Verlusten verrechneter Gewinn).

b) Keine überschießende Außenhaftung iSv. Abs. 1 Satz 2

150

Nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 erfolgt trotz eines durch Entnahmen entstehenden oder sich erhöhenden negativen Kapitalkontos keine Gewinnzurechnung, wenn aufgrund der Entnahme eine nach Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht (vgl. BFH v. 6.3.2008 – IV R 35/07, BStBl. II 2008, 676; BFH v. 6.3.2008 – IV R 15/06, BFH/NV 2008, 1142; zust. KEMPERMANN, DStR 2008, 1917).

Regelungszweck: Dies entspricht dem Regelungszweck des Abs. 3, der an den gesamten Abs. 1 anknüpft. Ein früherer Verlustausgleich soll in seinen Auswirkungen nur dann revidiert werden, wenn er aufgrund späteren Kapitalentzugs als nicht mehr gerechtfertigt erscheint. Dies ist notwendigerweise dann nicht gegeben, wenn zwar die Voraussetzungen für einen Verlustausgleich nach Abs. 1 Satz 1 nicht mehr vorliegen, dafür aber die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 bestehen oder entstehen.

Beim Zusammentreffen von Verlustanteilen und Entnahmen oder von Gewinnanteilen und Entnahmen im selben Wj. kann jede Erörterung der Reihenfolge der Behandlung im Rahmen von Abs. 3 Satz 1 unterbleiben, wenn – wie es für den Kommanditisten der Regelfall ist – aufgrund der Entnahme eine Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 2, § 171 Abs. 1 HGB besteht oder entsteht, denn in diesem Fall bleibt eine Entnahme im Rahmen des Abs. 3 Satz 1 folgenlos. An der Behandlung früherer oder laufender Verluste im Rahmen des Abs. 1 und Abs. 3 ändert sich jedoch nichts durch einen bloßen Wechsel von Kapitaleinsatz zu Außenhaftung.

Betroffene Entnahmen: Mit dem Verweis auf Abs. 1 Satz 2 ist in Abs. 3 erneut die rein handelsrechtl. zu bestimmende Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB

gemeint (vgl. BFH v. 6.3.2008 – IV R 35/07, BStBl. II 2008, 676; Hess. FG v. 11.9.2013 – 2 K 493/10, juris, rkr.). Dagegen ist der Begriff der Entnahme allein strechtl. zu bestimmen. Aus diesem Grund ist nicht automatisch jede Entnahme, die eine Einlagenminderung nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 bewirkt, zugleich als Entnahme oder Einlagenrückgewähr iSd. HGB zu beurteilen. Speziell solche Entnahmen sind damit ein Anwendungsfall des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2.

So führt die dauerhafte unentgeltliche Nutzung eines WG des Gesellschaftsvermögens durch den Kommanditisten dann nicht zu einer Außenhaftung, wenn das WG für die Gesellschaft keinen Nutzungswert (wegen fehlender betrieblicher oder sonstiger Nutzungsmöglichkeit) mehr hat. Das WG scheidet stl. aus dem BV aus (= Entnahme iSv. Abs. 3), verbleibt handelsrechtl. jedoch im Gesellschaftsvermögen (vgl. auch BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418) und es liegt keine Kapitalrückzahlung iSv. § 172 Abs. 4 HGB vor, da mangels Nutzungswert ein solcher dem Gesellschaftsvermögen nicht entzogen wird.

Relevant wird Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auch in dem Fall, dass ein Kommanditist Entnahmen über die im Handelsregister eingetragene Haftsumme hinaus tätigt. In diesem Fall lösen die Entnahmen hinsichtlich des die Haftsumme übersteigenden Betrags keine Haftung iSv. § 171 Abs. 1 HGB (mehr) aus. Eine solche über die Haftsumme hinausgehende Entnahme ist vor allem denkbar, wenn die vertraglich bedungene Pflichteinlage höher als die in das Handelsregister eingetragene Haftsumme des Kommanditisten ist.

Beispiel: Die vertraglich bedungene Pflichteinlage des Kommanditisten A beträgt 100 000 €. Für ihn ist eine Haftsumme von 50 000 € in das Handelsregister eingetragen. Sein Verlustanteil betrug im Jahr 01 100 000 €. Dieser war nach Abs. 1 Satz 1 voll ausgleichbar. Sein Kapitalkonto beträgt betrug Ende 01 damit 0.

In 02 erfolgt eine Teilrückzahlung der geleisteten Einlage iHv. 80 000 €. Als Folge ergibt sich eine Einlagenminderung iSv. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 in entsprechender Höhe. Dieser steht allerdings iHv. 50 000 € eine entstehende Außenhaftung nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2, § 171 Abs. 1 HGB gegenüber. Als fiktiver Gewinn sind dem A deshalb nur 30 000 € zuzurechnen, da durch die Entnahme insoweit keine Außenhaftung mehr entsteht.

Betroffene Gesellschafter: Vor allem betrifft Abs. 3 Gesellschafter, die zwar in den Anwendungsbereich der Norm fallen, für die aber handelsrechtl. mangels Kommanditistenstellung keine Außenhaftung nach § 171 HGB entstehen kann, also namentlich typisch (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) und atypisch stille Gesellschafter (Abs. 5 Nr. 1), sowie Gesellschafter einer GbR, deren Inanspruchnahme aus Schulden im Zusammenhang mit dem Betrieb vertraglich ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (Abs. 5 Nr. 2).

Verweis auf Abs. 1 Satz 3: Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 verweist mit seiner Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 2 auch auf Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3. Die aufgrund der Entnahme bestehende oder entstehende Außenhaftung verhindert nur dann eine Gewinnzurechnung, wenn der Kommanditist im Handelsregister eingetragen ist, die Haftung nachweist und eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung weder vertraglich ausgeschlossen noch nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (s. dazu Anm. 117 ff.).

Dies ergibt sich aus der Funktion des Abs. 3, bei späteren Einlage- oder Haftungsminderungen das Erg. herzustellen, das eingetreten wäre, wenn von Anfang an eine geringere Einlage oder Haftung bestanden hätte und dann auf die anfallenden Verluste Abs. 1 angewandt worden wäre. In diesem Fall kompensiert eine Außenhaftung eine nicht geleistete (oder zurückgewährte) Einlage jedoch nur, wenn sie den Anforderungen des Abs. 1 Satz 3 genügt (str., bejahend WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 157; VON BECKERATH in KSM,

§ 15a Rn. E 68 [7/2009]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 89 [11/2016]; aA noch STUHRMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 66 [99. Erg.-Lfg. 2008]).

Einstweilen frei.

151–154

2. Rechtsfolge: Gewinnzurechnung

a) Umfang der Gewinnzurechnung

155

Wenn durch Entnahmen ein negatives Kapitalkonto entsteht, ohne dass der Kommanditist nach § 171 Abs. 1 HGB haftet, so wird dem Kommanditisten zur Rückgängigmachung eines früheren Verlustausgleichs ein fiktiver Gewinn in Höhe der Einlagenminderung zugerechnet. Abs. 3 Satz 1 verzichtet damit auf eine rückwirkende Änderung der Behandlung der Verluste im Verlustentstehungsjahr und nimmt die Anpassung des Verlustausgleichsvolumens an das langfristige wirtschaftliche Risiko des Kommanditisten im Jahr der Reduzierung dieses Risikos vor, indem dem früheren und aus jetziger Sicht ungerechtfertigten Verlustausgleich im Jahr der Einlagenminderung ein fiktiver Gewinn in deren Höhe gegenübergestellt wird. Abs. 3 Satz 2 begrenzt die Gewinnzurechnung der Höhe nach (dazu Anm. 157).

b) Kommanditistenidentität

156

Die Gewinnzurechnung nach Abs. 1 Satz 1 erfolgt nur, wenn es sich im Jahr der Verlustentstehung und im Jahr der Einlagenminderung um denselben Beteiligten handelt. Zwar übernimmt der Erwerber im Falle eines entgeltlichen Erwerbs einer Beteiligung häufig den Stand des Kapitalkontos zum Zeitpunkt des Übergangs der Beteiligung zum Buchwert. Sein Verlustausgleichsvolumen iSd. § 15a wird jedoch durch sein Kapitalkonto in der StBil. der Gesellschaft unter Einbeziehung seiner in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen höheren AK bestimmt. Die stl. Behandlung der Erträge des Veräußerers aus seiner Beteiligung ist dagegen mit der Veräußerung abgeschlossen. Anders verhält es sich bei einem unentgeltlichen Übergang der Beteiligung, bei der der Erwerber gem. § 6 Abs. 3 Satz Rechtsnachfolger des bisherigen Beteiligten ist.

Beispiel: Kommanditist A mit einer eingetragenen Haftsumme von 50 000 € leistet im Jahr 01 eine Pflichteinlage von 100 000 €. Im Jahr 02 mindern Verluste sein Kapitalkonto auf 0. In der ersten Variante veräußert er Anfang 03 seine Beteiligung an den B für 100 000 €. Dieser lässt sich in der Folgezeit die Pflichteinlage iHv. 80 000 € auszahlen. Die Gesellschaft schließt das Jahr 03 +/- 0 ab. In der zweiten Variante erfolgt die Auszahlung von 80 000 € noch an den A, der seine Beteiligung Ende 03 für 20 000 € an den B verkauft. In der dritten Variante erfolgt die Übertragung an den B Anfang 03 unentgeltlich.

Für den A waren die Verluste des Jahres 02 voll ausgleichbar (Abs. 1 Satz 1). In der ersten Variante entsteht für ihn im Jahr 03 ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iHv. 100 000 € (Differenz zwischen Verkaufspreis und Kapitalkonto). In der zweiten Variante führt die Einlagenminderung für ihn zunächst zu einer Gewinnzurechnung nach Abs. 3 iHv. 50 000 € (Differenz zwischen Einlagenminderung und wieder auflebender Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 2). Aus der Veräußerung entsteht für ihn weiterhin ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iHv. 100 000 € (Differenz zwischen Verkaufspreis und Kapitalkonto), den er jedoch jetzt mit dem in Höhe des zugerechneten Gewinns entstehenden verrechenbaren Verlust nach Abs. 3 Satz 4 verrechnen kann, so dass er erneut insgesamt 100 000 € (50 000 € zugerechneter Gewinn und 50 000 € nach Verlustverrechnung verbleibender Veräußerungsgewinn) zu versteuern hat. In der dritten Variante hat die unentgeltliche Übertragung für ihn keinerlei stl. Folgen.

Für den B bleibt die Einlagenminderung in der ersten Variante folgenlos, da sein stl. Kapitalkonto unter Einbeziehung seiner in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen AK von 100 000 € dadurch nicht negativ wird. In der zweiten Variante liegt keine Einlagenminderung durch den B vor. In der dritten Variante führt sie dagegen für den B als Rechtsnachfolger des A zu einer Gewinnzurechnung nach Abs. 3 iHv. 50 000 € (Differenz zwischen Einlagenminderung und wieder auflebender Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 2).

III. Höchstbetrag der Gewinnzurechnung (Abs. 3 Satz 2)

157 1. Ermittlung des höchstens zuzurechnenden Betrags

Um die Rechtsfolgen des Abs. 1 zu sichern und dem langfristigen Kapitaleinsatz anzupassen, ordnet Abs. 3 Satz 2 an, dass der nach Abs. 3 Satz 1 als fiktiver Gewinn zuzurechnende Betrag den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen darf, der im Wj. der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wj. für den betreffenden Kommanditisten ausgleich- und abziehbar gewesen ist. Maßgeblich sind bei der Einlageminderung allein früher ausgleich- und abziehbare Verluste nach Abs. 1 Satz 1, da die Einlagenminderung das aufgrund einer Außenhaftung bestehende Verlustausgleichsvolumen des Abs. 1 Satz 2 nicht berührt. Diese ausgleich- und abziehbaren Verluste bilden damit die jeweilige Höchstgrenze des Zurechnungsbetrags.

Korrekturzeitraum: Der Gesetzgeber hat den Zeitraum, in dem ein Verlustausgleich bei nachfolgenden Entnahmen rückgängig zu machen ist, auf das Jahr der Einlagenminderung und die zehn vorangegangenen Wj. begrenzt. Laut der Gesetzesbegründung der BReg. erfolgte diese Begrenzung aus Praktikabilitätsgründen (vgl. BTDrucks. 8/3648, 17; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 97 [11/2016]). Da Abs. 3 eine Nachversteuerung früher geltend gemachter Verluste bewirkt und damit faktisch wie eine rückwirkende Änderung früherer StBescheide wirkt, erscheint diese Grenze angesichts einer Festsetzungsverjährung von maximal zehn Jahren selbst bei Steuerhinterziehung (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO) auch aus Gründen der verfahrensrechtl. Gleichbehandlung geboten.

Saldierung mit zwischenzeitlichen Gewinnanteilen: Allerdings greift die Formulierung des § 15a Abs. 3 Satz 2 angesichts des Regelungszwecks des Abs. 3 zu kurz. Wenn damit das Erg. hergestellt werden soll, als wäre der betreffende Kommanditist von Beginn des elfjährigen Korrekturzeitraums an mit der geringeren Einlage in den gleichen Geschäftsverlauf gestartet, genügt es nicht, dem jetzt sich durch die Minderung ergebenden Zurechnungsbetrag frühere Verluste iSd. Abs. 1 Satz 1 gegenüberzustellen. Vielmehr ist dann für den Korrekturzeitraum § 15a insgesamt mit der Maßgabe der geringeren Einlage anzuwenden, so dass ebenfalls zu überprüfen ist, inwieweit unter diesem Aspekt nicht ausgleich- oder abziehbare Verluste früherer VZ durch spätere Gewinnanteile des nämlichen Kommanditisten nach Abs. 2 zu verrechnen gewesen wären, da dann die Verlusthaftung des Kommanditisten mit zukünftigen Gewinnanteilen zum Tragen gekommen ist. Hat er damit jedoch die Verluste endgültig getragen, ist eine Korrektur ihrer – unter der Maßgabe der ursprünglich höheren Einlage – verfrühten Geltendmachung nicht mehr angezeigt (vgl. BFH v. 20.3.2003 – IV R 42/00, BStBl. II 2003, 798; BFH v. 13.7.2006 – IV R 67/04, BStBl. II 2006, 878; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 159; BRtz in LBP, § 15a Rn. 38 [8/2013]; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. E 95 [7/2009]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 93 [11/2016]; CLAUSEN, JbFStR 1982/83,

III. Höchstbetrag Gewinnzurechnung (Satz 2) Anm. 157–158 § 15a

245; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, 1986, 292).

Beispiel: An der X-KG ist B mit einer Einlage von 30 000 € als Treugeber beteiligt. Seinen Anteil hält treuhänderisch der Kommanditist C. Im Jahr 01 entfällt auf B ein Verlustanteil von ./ 50 000 €, im Jahr 02 ein Gewinnanteil von 25 000 €. Im Jahr 03 erhält B von der Gesellschaft ein zinsloses Darlehen iHv. 40 000 € zum Kauf eines Privat-Pkw. Die Gesellschaft schließt das Jahr 03 mit +/- 0 ab.

Dem B als Treugeber wird der Anteil des C stl. zugerechnet. Der Verlustanteil des Jahres 01 von ./ 50 000 € war für ihn gem. Abs. 1 Satz 1 iHv. 30 000 € ausgleichbar. Der Rest iHv. 20 000 € stellt für ihn lediglich verrechenbare Verluste dar, da in dieser Höhe für ihn ein negatives Kapitalkonto entstand und für ihn als Treugeber eine Außenhaftung nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG iVm. § 171 Abs. 1 HGB nicht in Betracht kommt. Nach der Verbuchung des Gewinnanteils im Jahre 02 war sein Kapitalkonto mit + 5 000 € positiv. Das außerbetrieblich veranlasste und zudem zinslose Darlehen der Gesellschaft stellt handelsrechtl. eine Einlagenrückgewähr bzw. VorausZ auf zukünftige Gewinnanteile dar. Diese mindert das strechtl. Kapitalkonto. Dieses ist damit mit ./ 35 000 € negativ. Eine Außenhaftung entsteht für B als Treugeber aufgrund der Einlagenrückgewähr nicht. Zugerechnet wird dem B als fiktiver Gewinn nach Abs. 3 Satz 1 jedoch nicht der Betrag der Einlagenminderung iHv. 40 000 € oder der dadurch entstandene negative Saldo von ./ 35 000 €, sondern nach Abs. 3 Satz 2 maximal ein Betrag von 30 000 €, da anderenfalls ein höherer Betrag zugerechnet würde, als in den vorangegangenen Wj. aufgrund von Abs. 1 Satz 1 ausgleich- und abziehbar gewesen ist.

Darüber hinaus ist eine Nebenrechnung vorzunehmen unter der Maßgabe, dass B gleich mit einem negativen Kapitalkonto von ./ 10 000 € (Einlage 30 000 ./ Darlehen 40 000) gestartet wäre. Dann wäre der Verlustanteil des Jahres 01 von 50 000 € in voller Höhe bloß verrechenbar gewesen (statt lediglich iHv. 20 000 €). Deswegen ist grds. nach wie vor eine Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 aufgrund der Einlagenminderung des Jahres 03 veranlasst. Durch das Stehenlassen des Gewinnanteils des Jahres 02 hat jedoch auch der B diesen bloß verrechenbaren Verlust von 50 000 € iHv. 25 000 € tatsächlich wirtschaftlich getragen. Lediglich in Höhe der verbleibenden 25 000 € ist deshalb eine Korrektur früheren Verlustausgleichs und -abzugs noch angezeigt.

Ist aufgrund von Sonderabschreibungen in früheren Jahren ein über die geleistete Einlage hinaus höherer Verlustausgleich möglich gewesen, so verbleibt es dennoch bei einem zuzurechnenden Gewinn in Höhe der damals ausgleich- und abzugsfähigen Einlage (BFH v. 13.7.2006 – IV R 67/04, BStBl. II 2006, 878; mit zust. Anm. KEMPERMANN, FR 2007, 140).

2. Behandlung des zuzurechnenden Gewinns im Rahmen des § 15a

158

§ 15a Abs. 3 erfasst mit seinem fiktiven Gewinn den Betrag, in Höhe dessen die früher nach der Wertung der Norm zu Unrecht zum Ausgleich oder Abzug zugelassenen Verlustanteile des Kommanditisten im Wege dieses Verlustausgleichs oder -abzugs nach § 2 Abs. 1, § 10 saldiert worden sind. Damit repräsentiert er letztlich (fiktive) Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bzw. gewerbliche Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen. Zwar hat der Gesetzgeber einen Gewinn fingiert, er hätte aber mit der gleichen Berechtigung einen Überschuss annehmen können. Damit ist der zuzurechnende fiktive Gewinn des § 15a Abs. 3 jedenfalls gerade nicht ein Gewinn aus der Beteiligung iSv. Abs. 2 (BFH v. 30.8.2001 – IV R 4/00, BStBl. II 2002, 458; CLAUSEN, JbFStR 1982/83, 246; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 92 [11/2016]; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. E 99 [7/2009]; UELNER/DANKMEYER, DStZ 1981, 12 [20]; BITZ in LBP, § 15a Rn. 38 [12/2014]; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1986, 194; aA BIERGANS, DStR 1981, 3 [7]). Dies ist zwingend auch deshalb, weil frühere Verlustverrechnungspotentiale bei seiner Ermittlung

bereits berücksichtigt werden. Somit wird dieser fiktive Gewinn weder nach Abs. 2 mit früheren Verlusten aus der Beteiligung verrechnet, da diese nur Gewinne aus der Beteiligung mindern können, noch zählt er zu den Gewinnen, die nach Abs. 3 Satz 4 gemindert werden, da dort ebenfalls Gewinne aus der Beteiligung vorausgesetzt werden. Letzteres würde sonst zu dem absurden Erg. führen, dass der fiktive Gewinn immer sofort durch das gleichzeitig entstehende Verlustverrechnungspotential eliminiert würde: Abs. 3 würde leerlaufen.

Beispiel: Kommanditist E hat eine Pflichteinlage von 100 000 € geleistet. Seine eingetragene Haftsumme beträgt 50 000 €. Im Jahr 01 entfällt auf ihn ein Verlustanteil von ./. 100 000 €. Im Jahr 02 von ./. 50 000 €. Im Jahr 03 lässt er sich seine Einlage in voller Höhe zurückbezahlen.

Der Verlust des Jahres 01 ist für E nach Abs. 1 Satz 1 in voller Höhe ausgleich- und abziehbar, der Verlust des Jahres 02 dagegen bloß verrechenbar. Aufgrund der Einlagenminderung des Jahres 03 entsteht iHv. 50 000 € eine Außenhaftung des E iSv. Abs. 1 Satz 2 iVm. § 171 Abs. 1, § 172 Abs. 4 HGB (Abs. 1 Satz 3 sei vorausgesetzt). In Höhe der restlichen 50 000 € wird dem E nach Abs. 3 Satz 1 ein fiktiver Gewinn zugerechnet. Diesen muss er versteuern. Eine Verrechnung nach Abs. 2 mit den bloß verrechenbaren Verlusten des Jahres 02 findet ebenso wenig statt, wie mit dem nach Abs. 3 Satz 4 zur Verfügung stehenden Betrag von 50 000 € zur Minderung laufender und zukünftiger Gewinne aus der Beteiligung. Ende 02 hat E damit 50 000 € (fiktiven) Gewinn zu versteuern und 100 000 € verrechenbare Verluste angesammelt.

159 Einstweilen frei.

IV. Haftungs-minderung (Abs. 3 Satz 3)

160 1. Begriff der Haftungs-minderung

Haftungsbetrag iSd. Abs. 1 Satz 2: Abs. 3 Satz 3 behandelt die Minderung des Haftungsbetrags iSd. Abs. 1 Satz 2, der seinerseits auf § 171 Abs. 1 HGB Bezug nimmt. Dieser wiederum versteht unter Haftungsbetrag die Differenz zwischen geleisteter Einlage und eingetragener Haftsumme. Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft grds. bis zur Höhe der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme, kann diese Haftung jedoch ausschließen, wenn und soweit er seine Einlage leistet. Mit Rückgewähr der Einlage lebt die Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB wieder auf.

Bestehen der Haftung bei Minderung der Haftsumme: Ist damit der in Abs. 3 Satz 3 gemeinte Haftbetrag die Differenz zwischen eingetragener Haftsumme und geleisteter Einlage, erfolgt eine Haftungs-minderung durch Herabsetzung der Haftsumme. Diese führt jedoch nur zu einer Minderung der Haftung, wenn eine solche zum Zeitpunkt der Herabsetzung gegeben ist. Entspricht die geleistete Einlage der eingetragenen Haftsumme, besteht keine Haftung, die durch die Herabsetzung der Haftsumme gemindert werden könnte.

LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 195; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986, 91; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. E 127 (7/2009); HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 99 (11/2016); BERGANS, DStR 1981, 3 (12); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 167; BITZ in LBP, § 15a Rn. 41 (8/2013).

Keine Haftungs-minderung im Fall des Abs. 1 Satz 3: Revidiert werden sollen nur die Folgen eines Verlustausgleichs, der auf einer Haftung beruht, die zugleich den Anforderungen des Abs. 1 Satz 3 genügt, da eine Außenhaftung, bei

der dies nicht der Fall ist, keinen Verlustausgleich ermöglicht hat und somit die Minderung des Haftungsbetrags ein für § 15a irrelevanter Vorgang ist.

Zeitpunkt der Haftungsminde rung: Die Herabsetzung der Haftsumme erfordert im Innenverhältnis eine Änderung des Gesellschaftsvertrags. Im Außenverhältnis wird sie den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber wirksam mit Eintragung in das Handelsregister (§ 174 Halbs. 1 HGB) und Bekanntmachung (§ 15 Abs. 1 HGB). Fallen diese Vorgänge in unterschiedliche Wj., ist deshalb als Wj. der Haftungsminde rung das Jahr der Bekanntmachung anzusehen. Wie die Frage der bestehenden Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB in Abs. 1 Satz 2 ist auch die Frage der Haftungsminde rung in Abs. 3 Satz 3 rein handelsrechtl. zu beantworten. Damit bestimmt jedoch der Zeitpunkt der handelsrechtl. Wirksamkeit einer Herabsetzung des Haftungsbetrags das Wj. der Haftungsminde rung (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 167; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 100 [11/2016]).

Unbeachtlichkeit der fortbestehenden Haftung nach § 174 Halbs. 2 HGB: Nach § 174 Halbs. 2 HGB wirkt die Herabsetzung der Haftsumme nicht gegenüber Gläubigern der KG, deren Forderungen zur Zeit der Eintragung der Haftungsminde rung in das Handelsregister begründet waren, sondern nur Neugläubigern gegenüber. Nur Letzteren haftet der Kommanditist lediglich in Höhe der herabgesetzten Haftsumme für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Gegenüber den Altgläubigern der Gesellschaft gilt sein alter – und jetzt nicht mehr im Handelsregister nachgewiesener – Haftungsumfang fort. Der Gesetzgeber hat jedoch in Abs. 1 Satz 2 nur die Außenhaftung nach § 171 HGB als relevant für das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten angesehen. Diese bestimmt sich allein nach der eingetragenen Haftsumme. Die Haftung nach § 174 Halbs. 2 HGB ist – ebenso wie eine Haftung nach § 172 Abs. 2 HGB oder nach § 176 HGB – gerade keine Haftung nach § 171 HGB und verhindert damit eine Gewinnzurechnung nach Abs. 3 nicht.

LÜDEMANN, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 196; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986, 88; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. E 128 (7/2009); HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 103 (11/2016); BIERGANS, DStR 1981, 3 (12); SCHULZE-OSTERLOH, JbFSr 1981/82, 238; FG Münster v. 10.10.2011 – 11 K 490/07 F, EFG 2012, 512, rkr.; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 167; BITZ in LBP, § 15a Rn. 40 (8/2013); UELNER/DANKMEYER, DStZ 1981, 12 (20), unter Hinweis auf BRDrucks. 339/79.

Keine Haftungsminde rung durch Einlage: Als Differenz zwischen eingetragener Haftsumme und geleisteter Einlage mindert sich der Haftbetrag iSd. Abs. 3 Satz 3 auch durch weitere Einlageleistungen. Da durch die Leistung der Einlage jedoch lediglich eine Substitution zwischen den Verlustausgleichsmaßstäben des Abs. 1 Satz 2 und Satz 1 erfolgt (bei von vornherein geminderter Außenhaftung und entsprechend erhöhter Einlage hätte der frühere Verlustausgleich in gleicher Weise nach Abs. 1 Satz 1 stattfinden können, wie er so tatsächlich nach Abs. 1 Satz 2 vorgenommen wurde), ist dies kein Fall der Haftungsminde rung iSv. Abs. 3 Satz 3 (so auch BFH v. 1.6.1989 – IV R 19/88, BStBl. II 1989, 1018).

Beispiel: Für die Kommanditisten A und B ist jeweils eine Haftsumme von 100 000 € in das Handelsregister eingetragen. Dies entspricht den im Innenverhältnis vereinbarten Pflichteinlagen. B leistet seine Einlage sofort, A nicht. Im Jahr 01 entfällt auf beide ein Verlustanteil von ./. 80 000 €. Im Folgejahr wird die Haftsumme von beiden auf 50 000 € gemindert, in das Handelsregister eingetragen und bekannt gemacht. Im Jahr 03 zahlt A auf seine bedungene Pflichteinlage 50 000 € an die Gesellschaft. Für A liegen während des gesamten Zeitraums die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 vor.

§ 15a Anm. 160–161 E. Abs. 3: Einlage- oder Haftungs-minderung

Bei beiden Kommanditisten ist der Verlustanteil des Jahres 01 in voller Höhe ausgleich- und abziehbar: für den A trotz entstehenden negativen Kapitalkontos nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 iVm. § 171 Abs. 1 HGB, für den B nach Abs. 1 Satz 1. Für den B ist die Haftungs-minderung des Jahres 02 folgenlos, da für ihn zu diesem Zeitpunkt keine Außenhaftung iSv. Abs. 1 Satz 2 besteht und der frühere Verlustausgleich auch nicht auf einer solchen beruhte.

Bei A reduziert sich dagegen durch die Haftungs-minderung seine bestehende Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB von 100 000 € auf 50 000 €. Entsprechend wird ihm gem. Abs. 3 Satz 3 sein ausgleichbarer Verlustanteil von ./.. 80 000 € des Jahres 01 im Jahr 02 iHv. 30 000 € als fiktiver Gewinn zugerechnet, da sich sein eingegangenes Risiko im Außenverhältnis durch die Haftungs-minderung auf 50 000 € reduziert hat und der frühere Verlustausgleich auf der Außenhaftung beruhte. Ohne Einfluss bleibt mithin die Tatsache, dass A den Gläubigern der Gesellschaft, deren Forderungen noch aus dem Jahr 01 stammen, nach § 174 Halbs. 2 HGB nach wie vor iHv. 100 000 € haftet.

Die Zahlung des A iHv. 50 000 € an die Gesellschaft im Jahr 03 auf seine bedungene Pflichteinlage hat in Abs. 3 keine Konsequenzen. Zwar mindert sich seine Außenhaftung im Jahr 03 von 50 000 € auf 0, dieser Haftungs-minderung steht jedoch ein entsprechender Kapitaleinsatz in Form seiner Einlageleistung gegenüber, so dass eine Rückgängigmachung früheren Verlustausgleichs oder -abzugs nicht erforderlich ist.

161 2. Vorangegangener Verlustausgleich oder -abzug nach Abs. 1 Satz 2

Da Abs. 3 Satz 3 den Verlustausgleich aufgrund einer (zum Zeitpunkt der Vornahme des Verlustausgleichs vorliegenden) Außenhaftung nach § 171 HGB revidieren will, wenn sich aufgrund einer späteren Haftungs-minderung herausstellt, dass diese Außenhaftung kein dauerhaftes wirtschaftliches Risiko des Kommanditisten repräsentierte, setzt er voraus, dass der im Wj. der Haftungs-minderung oder den zehn vorangegangenen Wj. vorgenommene Verlustausgleich auch tatsächlich auf Abs. 1 Satz 2 beruhte. Damit verweist Abs. 3 Satz 3 – auch wenn er nur Abs. 1 Satz 2 nennt – mit auf Abs. 1 Satz 3, da der erweiterte Verlustausgleich nach Abs. 1 Satz 2 nur erfolgt, wenn auch die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 vorliegen. Waren sie nicht gegeben, fand kein Verlustausgleich statt, der jetzt revidiert werden müsste. Es muss also in einem dieser Wj. ein Anteil des Kommanditisten am Verlust der KG, der zu einem negativen Kapitalkonto führte, als ausgleichbar qualifiziert worden sein, weil der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB haftete. Dabei spielt die Höhe der aufgrund der Außenhaftung als ausgleichbar qualifizierten Verluste für die Frage, ob Abs. 3 Satz 3 tatbestandlich gegeben ist, keine Rolle.

Beispiel: Für Kommanditist A ist eine Haftsumme von 50 000 € eingetragen, für den Kommanditisten B eine Haftsumme von 100 000 €. B leistet 50 000 € Einlage. Im Jahr 01 entfällt auf beide ein Verlustanteil von ./.. 50 000 €. Im Jahr 02 wird die Haftsumme des B auf 50 000 €, die des A auf 20 000 € herabgemindert, in das Handelsregister eingetragen und bekanntgegeben. Bei A und B liegen während des gesamten Zeitraums die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 vor.

Der Verlustanteil des Jahres 01 ist für beide Kommanditisten voll ausgleich- und abziehbar: für A trotz entstehenden negativen Kapitalkontos nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 wegen seiner in entsprechender Höhe bestehenden Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB; für B wegen seiner geleisteten Einlage nach Abs. 1 Satz 1. Ende 01 weist das Kapitalkonto des B 0 € aus. Dass für ihn darüber hinaus eine weitergehende Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB besteht, ist für den Verlustausgleich des Jahres 01 irrelevant.

Entsprechend unterscheiden sich die Rechtsfolgen der Haftungs-minderung des Jahres 02. Für A führt sie nach Abs. 3 Satz 3 zu einer Gewinnzurechnung iHv. 30 000 €, da

sich in diesem Umfang seine bestehende Außenhaftung mindert und der Verlustausgleich des Jahres 01 auf dieser Außenhaftung beruhte. Für B ergeben sich dagegen keine Folgen. Zwar mindert sich auch bei ihm seine bestehende Außenhaftung, diese war jedoch für den Verlustausgleich des Jahres 01 nicht bestimmend. Eine Korrektur über Abs. 3 Satz 3 unterbleibt.

3. Rechtsfolge: Gewinnzurechnung

a) Kommanditistenidentität

162

Wie bei der Einlagenminderung (s. Anm. 156) erfolgt auch bei der Haftungsminde rung die Gewinnzurechnung nach Abs. 1 Satz 1 nur, wenn es sich im Jahr der Verlustentstehung und im Jahr der Haftungsminde rung um denselben Beteiligten handelt. Zwar haftet ein eintretender Kommanditist nach § 173 Abs. 1 HGB in Höhe der übernommenen Haftsumme auch für vor seinem Eintritt begründete Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Aufgrund seiner Haftung waren aber in der Vergangenheit keine Verluste nach Abs. 1 Satz 2 ausgleich- und abziehbar. Die Haftung des ausscheidenden Kommanditisten, aufgrund derer in der Vergangenheit ggf. Verluste ausgleich- und abziehbar gewesen sind, endet dagegen mit Ausscheiden. Anders erneut bei einem unentgeltlichen Übergang der Beteiligung, bei der der Übertragungsempfänger gem. § 6 Abs. 3 Rechtsnachfolger des bisherigen Beteiligten ist.

b) Umfang der Gewinnzurechnung

aa) Betrag der Haftungsminde rung

163

Grundsätzlich entspricht der Umfang der Gewinnzurechnung dem Betrag der Haftungsminde rung. Der Korrekturzeitraum entspricht dem der Einlagenminde rung. Wie bei der Einlagenminde rung ist eine Saldierung mit späteren Gewinnanteilen vorzunehmen (s. Anm. 157).

Beispiel: Für den Kommanditisten A der X-KG ist eine Haftsumme von 100 000 € in das Handelsregister eingetragen. Er hat sich im Innenverhältnis zu einer Einlageleistung von 50 000 € verpflichtet, die er jedoch nicht erbringt. Im Jahr 01 entfällt auf A ein Verlustanteil von $\cdot/$. 50 000 €; im Jahr 02 ein Gewinnanteil von 25 000 €. Im Jahr 03 wird die Haftsumme von A im Handelsregister auf 20 000 € gesenkt und bekannt gemacht. Die Gesellschaft schließt das Jahr 03 mit $\pm/$ 0 ab.

Wäre A von Anfang an mit einer Haftsumme von 20 000 € gestartet, wären von den Verlusten des Jahres 01 für ihn 20 000 € nach Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 171 Abs. 1 HGB ausgleich- und abziehbar gewesen. In dieser Höhe ist deswegen eine Korrektur des früheren Verlustausgleichs oder -abzugs aufgrund der späteren Haftungsminde rung von vornherein nicht veranlasst. Die restlichen 30 000 € Verlustanteil des Jahres 01 wären hingegen bloß verrechenbar gewesen. Durch das Stehenlassen des Gewinnanteils des Jahres 02 von 25 000 € hätte (und hat) A diese Verluste jedoch tatsächlich wirtschaftlich getragen und hätte sie im Wege der Verlustverrechnung nach Abs. 2 auch stl. geltend machen können. In dieser Höhe ist ebenfalls eine Korrektur des früheren Verlustausgleichs oder -abzugs aufgrund der Haftungsminde rung des Jahres 03 nicht mehr veranlasst. Eine erneute Anwendung des § 15a auf den Kommanditisten A unter Maßgabe einer von Anfang an niedrigeren Haftsumme ergibt somit, dass aufgrund der Haftungsminde rung des Jahres 03 lediglich eine fiktive Gewinnzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 iHv. 5 000 € (50 000 früherer Verlustausgleich gem. Abs. 1 Sätze 2 und 3 $\cdot/$. 20 000 fortbestehende Außenhaftung $\cdot/$. 25 000 € Verlusttragung durch späteren Gewinnanteil) nötig ist, um den Umfang der stl. Verlustanerkennung dem langfristigen Haftungsrisiko des A anzupassen.

164 **bb) Aufgrund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge**

Außer durch das Stehenlassen späterer Gewinne kann eine Verlusttragung auch dadurch erfolgen, dass der Kommanditist aufgrund seiner Haftung im Außenverhältnis in Anspruch genommen wird. Aus diesem Grund ist der Betrag der Haftungsminde- rung (= der zuzurechnende fiktive Gewinn) nach Abs. 3 Satz 3 um „auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge“ zu vermindern, denn soweit der Kommanditist aufgrund der Außenhaftung iSd. Abs. 1 Satz 2 tatsäch- lich in Anspruch genommen wurde, ist das Risiko der Inanspruchnahme nicht nachträglich durch die Haftungsminde- rung entfallen, sondern hat sich vielmehr vorher tatsächlich und endgültig realisiert. Allerdings hat diese Berücksichtigung der tatsächlich geleisteten Beträge auf die Haftung nur Sinn, wenn diese beim Kommanditisten nicht bereits auf seine Pflichteinlage angerechnet und damit nicht bereits bei der Ermittlung des Betrags der Haftungsminde- rung berücksich- tigt worden sind.

Beispiel: Geleistete Einlage des Kommanditisten D sei 50 000 €, seine eingetragene Haftsumme 100 000 €. Im Jahr 01 entfällt auf ihn eine Verlustanteil von ./ 100 000 €. Im Jahr 02 zahlt D 20 000 € aufgrund der Haftung, die auf die Pflichteinlage angerech- net werden. Im Jahr 03 wird die Haftsumme auf 50 000 € herabgesetzt.

Die Herabsetzung der Haftsumme bedeutet eine Haftungsminde- rung iHv. 30 000 €, da die Differenz zwischen Einlage (70 000 €) und vorheriger Haftsumme (100 000 €) iHv. 30 000 € gemindert wird. Wegen der Anrechnung der Leistung aufgrund der Haftung auf die Einlage wird die weitergehende Haftungsminde- rung innerhalb des Abs. 3 bereits nicht mehr wahrgenommen. Eine weitere Kürzung der jetzt mit 30 000 € ermittel- ten Haftungsminde- rung iSd. Abs. 3 Satz 3 um den auf die Haftung geleisteten Betrag von 20 000 € wäre eine nicht gerechtfertigte Doppelberücksichtigung. Nach Abs. 3 Satz 3 ist dem D im Jahr 03 damit ein fiktiver Gewinn iHv. 30 000 € zuzurechnen.

Anders verhält es sich, wenn Kommanditist D im Beispiel in Höhe der ausstehenden Einlage von 50 000 € keine Geld-, sondern eine Sacheinlage schuldet. In diesem Fall ist die Leistung aufgrund der Haftung nicht auf die Einlage anrechenbar. Es liegt damit eine Haftungsminde- rung iSd. Abs. 3 Satz 3 iHv. 50 000 € vor, die jedoch um den auf die Haftung geleisteten und nicht bereits auf die Einlage angerechneten Betrag von 20 000 € auf 30 000 € zu kürzen ist. Erneut ist dem D deshalb im Jahr 03 nach Abs. 3 Satz 3 ein fiktiver Gewinn von 30 000 € zuzurechnen.

165 **cc) Höchstbetrag (sinngemäße Anwendung von Satz 2)**

Mit dem Verweis auf Satz 2 stellt Abs. 3 Satz 3 klar, dass der als fiktiver Gewinn zuzurechnende Betrag auch im Rahmen der Haftungsminde- rung nach Abs. 3 Satz 3 den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen darf, der im Wj. der Haftungsminde- rung und in den zehn vorangegangenen Wj. für den be- treffenden Kommanditisten ausgleich- und abziehbar gewesen ist. Dies folgt aus der Funktion des Abs. 3, die Rechtsfolgen des Abs. 1 zu sichern und dem lang- fristigen Haftungsrisiko anzupassen. Maßgeblich sind bei der Haftungsminde- rung allein früher ausgleich- und abziehbare Verluste nach Abs. 1 Satz 2, da die Haftungsminde- rung das aufgrund einer geleisteten Einlage bestehende Ver- lustausgleichsvolumen des Abs. 1 Satz 1 nicht berührt. Diese ausgleich- und ab- ziehbaren Verluste bilden damit die jeweilige Höchstgrenze des Zurechnungs- betrags.

166 **V. Begründung eines verrechenbaren Verlustes (Abs. 3 Satz 4)**

Nach Abs. 3 Satz 4 mindern die Beträge, die dem Stpfl. nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3 als (fiktiver) Gewinn zugerechnet werden, die (laufenden) Gewinne, die dem

Kommanditisten aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind. Der Gesellschafter erhält damit das Verlustverrechnungsvolumen, wie es ihm zustände, wenn der Verlustausgleich von vornherein versagt und nicht erst nach Abs. 3 korrigiert worden wäre. Die damit angeordnete Verlustverrechnung entspricht der nach Abs. 2 (vgl. Anm. 132 ff.), wobei allerdings nicht nur Gewinne zukünftiger Wj., sondern auch bereits diejenigen des Wj. der Zurechnung gemindert werden.

Abs. 3 Satz 4 folgt der Logik des § 15a, wonach es sich bei Verlusten, die aufgrund der Rückgängigmachung ihres früheren Verlustausgleichs oder -abzugs nach Abs. 3 stl. noch nicht wirksam geworden sind, nur um bloß verrechenbare Verluste iSd. Abs. 2 handeln kann.

VI. Keine Analogie des Abs. 3

167

Abs. 3 ist nicht analog anzuwenden, wenn sich die Haftungssumme beschränkt, weil eine PersGes. mit unbeschränkter Haftung in eine KG umgewandelt wird. Das folgt schon aus dem Verbot steuerverschärfender Analogien. Das FG Düss. verneint darüber hinaus auch eine planwidrige Regelungslücke (FG Düss. v. 22.1.2015 – 16 K 3127/12 F, EFG 2015, 813, nrkr.).

Dem ist zuzustimmen. Der Gesetzgeber wollte mit Abs. 3 eine Umgehung von Abs. 1 verhindern (Anm. 146; LÜDEMANN, Verluste aus beschränkter Haftung, 1998, 182). Ein Umgehungstatbestand liegt gerade nicht vor, wenn ein vorheriger Vollhafter seine Rechtsstellung dahingehend ändert, dass er nunmehr nur noch beschränkt haftet. Anderes gilt nur, wenn man in jeder Gesellschafterstellung mit unbeschränkter Haftung eine Umgehung des Abs. 1 sähe.

Einstweilen frei.

168–169

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes

Schrifttum: KOTHE, Die fehlende gesonderte Feststellung des ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlustes nach § 15a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes, BB 1981, 427; VON BECKERATH, Die einheitliche Feststellung von Einkünften im Veranlagungs- und Einspruchsverfahren, DStR 1983, 475; HENNIG, Feststellungsverfahren gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO im Zusammenhang mit § 15a EStG, DStZ 1985, 171; BORDEWIN/G. SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, Herne, 2. Aufl. 1986; FÖRG, Feststellung von Gewinnen und Verlusten insbesondere in den Fällen des § 15a Abs. 1 bis 3 EStG bei Kommanditgesellschaften, FR 1994, 181.

I. Ermittlung des verrechenbaren Verlustes (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

1. Begriff

170

Legaldefinition: Abs. 4 Satz 1 definiert den verrechenbaren Verlust als den „nach Abs. 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträge“. Entgegen dem Wortlaut ist damit nicht der verrechenbare Verlust gemeint (dieser bestimmt sich allein nach Abs. 2 und

Abs. 3 Satz 4), sondern der für künftige VZ verbleibende verrechenbare Verlust und damit das zum Ende des Wj. vorhandene Verrechnungsvolumen (vgl. von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. F 45 [7/2009]). Dies folgt aus der Anordnung, den nach Abs. 1 nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verlust um die nach Abs. 2 abzuziehenden Beträge zu mindern. Innerhalb eines Wj. ist ein Aufeinandertreffen nicht ausgleichsfähiger Verluste nach Abs. 1 und deren Verrechnung nach Abs. 2 nicht möglich. Soweit Verluste in einem Wj. nach Abs. 1 nicht ausgleichsfähig waren, sind sie nach Abs. 2 lediglich mit zukünftigen Gewinnen verrechenbar. Soweit eine solche Verrechnung erfolgt ist, sind sie verbraucht und mindern das zum Ende des Wj. vorhandene Verrechnungsvolumen. Abs. 4 Satz 1 definiert damit eine jährlich zu aktualisierende Größe, die die Entwicklung des Verrechnungsvolumens über den Beteiligungszeitraum des betreffenden Kommanditisten abbildet.

Nach Abs. 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust: Aus eben diesem Grund ist hier nicht nur der nach Abs. 1 nicht ausgleichsfähige Verlust des Wj. gemeint, für das die Feststellung erfolgt, sondern sämtliche in das Verrechnungsvolumen einzubeziehenden nach Abs. 1 in der Vergangenheit nicht ausgleichsfähigen Verluste.

Nach Abs. 2 abzuziehende Beträge: Abs. 2 ordnet die Verrechnung nicht ausgleichsfähiger Verluste mit dem Kommanditisten in späteren Wj. zuzurechnenden Gewinnen aus einer Beteiligung an. Da Abs. 4 Satz 1 auf das verbleibende Verrechnungsvolumen am Ende eines Wj. abstellt, sind von den ursprünglich nach Abs. 1 nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten die Beträge abzuziehen, die nach Abs. 2 bereits mit späteren Gewinnen verrechnet wurden.

Nach Abs. 3 hinzuzurechnende Beträge: Kommt es aufgrund einer Einlage- oder Haftungsminderung zu einer Gewinnzurechnung nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3, führt dies nach Abs. 3 Satz 4 in entsprechender Höhe zu verrechenbaren Verlusten. Diese erhöhen entsprechend das verbleibende Verrechnungsvolumen iSd. Abs. 4 Satz 1.

Unvollständigkeit der Legaldefinition: Nach Abs. 3 Satz 4 mindern die aufgrund einer Gewinnzurechnung nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3 entstehenden verrechenbaren Verluste die Gewinne, die dem Kommanditisten im Jahr der Gewinnzurechnung oder in späteren Wj. aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind. Soweit eine solche Verrechnung stattfindet, sind sie aus dem verbleibenden Verrechnungsvolumen nach Abs. 4 Satz 1 wieder herauszurechnen (vgl. Vordruck ESt 1, 2, 3 B [V]). Dies ordnet Abs. 4 Satz 1 ausdrücklich nur an, wenn man unter den nach Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträgen iSd. Vorschrift den Saldo aus entstandenen und bereits wieder verbrauchten verrechenbaren Verlusten nach Abs. 3 versteht. Ein solcher Saldo kann jedoch nur im Jahr der Gewinnzurechnung existieren. In den Folgejahren kommt es im Wege der Verrechnung ausschließlich zu Abzugsbeträgen. Insoweit ist Abs. 4 Satz 1 vom Wortlaut her unvollständig, aufgrund der eindeutigen Zielsetzung jedoch teleologisch zu ergänzen.

Beispiel: Kommanditist A hat im Jahr 01 nach Abs. 1 einen Verlustausgleich von 50 000 € durchgeführt. Sein Kapitalkonto Ende 01 ist 0 €.

Im Jahr 02 entnimmt er weitere 50 000 € bei einem Gewinnanteil von 20 000 €. Die 50 000 € sind ihm nach Abs. 3 Satz 1, vermindert um den Gewinn von 20 000 € nach Abs. 3 Satz 4, iHv. 30 000 € als Gewinn zuzurechnen und stellen in dieser Höhe als Saldo des Abs. 3 im Jahr 02 das nach Abs. 4 festzustellende Verlustverrechnungsvolumen für zukünftige VZ dar.

Im Jahr 03 entsteht ein Gewinnanteil von 20000 €. Dieser ist nach Abs. 3 Satz 4 zu mindern. Entsprechend mindert sich das nach Abs. 4 festzustellende verbleibende Verrechnungsvolumen; dies jedoch nur, wenn man Abs. 4, der nur von den nach Abs. 3 „hinzuzurechnenden“ Beträgen spricht, teleologisch ergänzt.

2. Gesonderte Feststellung

171

Zweck der gesonderten Feststellung des am Ende eines Wj. verbleibenden Verrechnungsvolumens ist die zeitnahe Entsch. über die Höhe der verrechenbaren Verluste und damit auch die Möglichkeit der zeitnahen Überprüfung im Wege des Rechtsbehelfs. Verrechenbare Verluste wirken sich sonst erst bei einer Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen aus. Diese erfolgt ggf. erst Jahre oder Jahrzehnte später, da die Verrechnung mit Gewinnen aus der Beteiligung nach § 15a zeitlich nicht beschränkt ist.

Gesonderte Feststellung je Kommanditist: Es ist für jeden Kommanditisten ein Feststellungsbescheid zu erlassen, da die Höhe des verbleibenden Verrechnungsvolumens für jeden Kommanditisten verschieden sein kann (und idR auch sein wird). Der nur verrechenbare Verlust muss ausdrücklich festgestellt werden (BFH v. 15.9.2004 – I R 30/04, BFH/NV 2005, 842; BFH v. 22.6.2006 – IV R 31, 32/05, BStBl. II 2007, 687). Beschränkt sich der Feststellungsbescheid auf die rechnerische Ermittlung, so ist der Bescheid wegen Unbestimmtheit nichtig (BFH v. 22.6.2006 – IV R 31, 32/05, BStBl. II 2007, 687). Versäumt das FA, die Rubrik verrechenbare Verluste iSd. § 15a auszufüllen, ist hierin keine negative gesonderte Feststellung zu erblicken, dass nur ausgleichsfähige Verluste vorgelegen hätten (BFH v. 11.7.2006 – VIII R 10/05, BStBl. II 2007, 96). § 181 Abs. 5 AO ist im Rahmen der Feststellung nach § 15a anwendbar. Eine teleologische Reduktion der Norm findet nicht statt (Nds. FG v. 2.7.2014 – 2 K 301/13, EFG 2015, 95, rkr.).

Anwendbarkeit der §§ 179 ff. AO: Für den Bescheid nach Abs. 4 gelten die Verfahrensnormen der §§ 179 bis 183 AO mit den in ihnen enthaltenen Verweisungen, da diese allg. die Fälle regeln, in denen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden (BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 179 AO Rn. 2 [4/2017]).

Verhältnis zu § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO: Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und die gesonderte Feststellung nach Abs. 4 stehen wechselseitig zueinander im Verhältnis von Grundlagenbescheid und Folgebescheid iSv. § 171 Abs. 10 und § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (BFH v. 23.2.1999 – VIII R 29/98, BStBl. II 1999, 592; BFH v. 22.6.2006 – IV R 31, 32/05, BStBl. II 2007, 687; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 190). In dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte wird nur (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 190) – dies aber bindend – über die Zurechnung und die Höhe des Gewinn- bzw. Verlustanteils entschieden. In dem Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verrechnungsvolumens nach Abs. 4 Satz 1 wird nur – aber ebenfalls bindend – darüber entschieden, ob und inwieweit ein auf einen Kommanditisten entfallender Verlustanteil als ausgleichs- und abzugsfähig oder nur verrechenbar zu behandeln ist (vgl. BFH v. 24.8.1989 – IV R 124/88, BFH/NV 1990, 638; BFH v. 8.5.1995 – III B 113/94, BFH/NV 1995, 971; BFH v. 23.1.2001 – VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621). Dies entspricht den Vordruckten der FinVerw., die in der Anl. ESt 1, 2, 3 B (V) die Fragen des § 15a abhandeln und in den Vordruck ESt 1, 2, 3 B nur einen einheitlichen Korrekturbetrag aufnehmen.

Verhältnis zum Veranlagungsbescheid: Eine Übernahme der Feststellungen nach Abs. 4 in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO unterbleibt in den Fällen, in denen die Fin-Verw. nicht von der nach Abs. 4 Sätze 5 und 6 gegebenen Möglichkeit (s. dazu Anm. 175) Gebrauch macht, die Bescheide nach Abs. 4 und § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu verbinden, da in diesem Fall die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nicht gleichzeitig Grundlagen- und Folgebescheid sein kann. In diesem Fall wird der Feststellungsbescheid nach Abs. 4 Satz 1 selbst Grundlagenbescheid für den Veranlagungsbescheid.

Verhältnis zu § 10d Abs. 4: Die nach Abs. 1 ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste, die im Rahmen des § 15a keiner gesonderten Feststellung unterliegen, gehen in die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 ein, soweit sie im Entstehungsjahr nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können. Die nach Abs. 1 nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste gehen dagegen in die Feststellung des verbleibenden Verrechnungsvolumens nach Abs. 4 ein. Die Feststellungen nach Abs. 4 und § 10d Abs. 4 überschneiden sich damit nicht. Die Feststellung nach Abs. 4 Satz 1 ist jedoch entweder Grundlagenbescheid für die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, die ihrerseits Grundlagenbescheid für den sich anschließenden Veranlagungsbescheid ist, oder aber selbst Grundlagenbescheid für den anschließenden Veranlagungsbescheid. Letzterer ist seinerseits Grundlagenbescheid für die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4. Die gesonderte Feststellung nach Abs. 4 Satz 1 ist damit auch Grundlagenbescheid für die Feststellung nach § 10d Abs. 4.

172 3. Ermittlung

Der verrechenbare Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ist nach Abs. 4 Satz 2 Ausgangspunkt der Berechnung des festzustellenden verbleibenden Verrechnungsvolumens. Auch der verrechenbare Verlust des vorangegangenen Wj. ist nach der Maßgabe des Abs. 4 Satz 1 zu ermitteln. Gemeint ist somit das verbleibende Verrechnungsvolumen aE des vorangegangenen Wj. Durch Abs. 4 Satz 2 wird nochmals deutlich, dass Gegenstand des Feststellungsbescheids nicht der verrechenbare Verlust des jeweiligen Wj. ist, sondern der insgesamt noch zur Verrechnung zur Verfügung stehende Verlust. Gleichzeitig wird klargestellt, dass der Feststellungsbescheid des vorangegangenen Jahres zugleich Grundlagenbescheid für die Feststellung des Folgejahres ist (BFH v. 22.6.2006 – IV R 31, 32/05, BStBl. II 2007, 687; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. F 26 und F 30 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 190; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986, Rn. 212 f.; SÖFFING/WREDE, FR 1980, 365 [376]; HEUER-MANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 107 [11/2016]). Damit sind seine Feststellungen nach § 182 Abs. 1 AO für den Folgebescheid bindend.

Berechnungsschema: Da Abs. 4 Satz 2 das verbleibende Verrechnungsvolumen des vorangegangenen Wj. als Ausgangsgröße festlegt, in dem frühere nicht ausgleichs- und abzugsfähige Verluste ebenso wie die Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge nach Abs. 2 und 3 aus früheren Jahren bereits enthalten sind, bestimmt er zugleich, wie das verbleibende Verrechnungsvolumen des laufenden Jahres zu ermitteln ist: Dem festgestellten Verrechnungsvolumen am Ende des vorangegangenen Wj. sind die nach Abs. 1 nicht ausgleichsfähigen Verluste des

laufenden Jahres nach Abs. 1 ebenso wie ein Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 3 hinzuzurechnen, ein Minderungsbetrag nach Abs. 2 oder Abs. 3 ist dagegen abzuziehen.

Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

Festgestelltes verbleibendes Verrechnungsvolumen aE des vorangegangenen Wj.

+ nach Abs. 1 nicht ausgleichsfähige Verluste des laufenden Wj.

./. mit Gewinnanteilen des laufenden Wj. verrechnete Verluste nach Abs. 2 und 3

+ Hinzurechnungsbeträge aus Einlage- und Haftungsminderungen des laufenden Wj. nach Abs. 3.

Von diesem Berechnungsschema weicht der Vordruck ESt 1, 2, 3 B (V) der FinVerw. nur der Reihenfolge nach, nicht aber inhaltlich ab.

II. Verfahren (Abs. 4 Sätze 3 bis 6)

1. Zuständigkeit

173

Nach Abs. 4 Satz 3 ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige FA auch für den Erl. des Feststellungsbescheids nach Abs. 4 Satz 1 zuständig. Gemeint ist mit der insoweit unscharfen Formulierung (ein Gewinn oder Verlust der Gesellschaft wird nicht festgestellt) das nach § 18 Abs. 1 AO für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zuständige FA.

2. Anfechtbarkeit

174

Rechtsbehelfs-/Klagebefugnis: Ist der einzelne Kommanditist alleiniger Adressat des Bescheids über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes, ergibt sich seine Rechtsbehelfsbefugnis aus § 350 AO und seine Klagebefugnis aus § 40 Abs. 2 FGO. Wird die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach Abs. 4 Satz 5 mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte verbunden, ergibt sich die Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis des Kommanditisten aus den insoweit wortgleichen § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO und § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO (BFH v. 8.4.1998 – VIII R 40/95, BFH/NV 1998, 1363; für § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO aF und § 48 Abs. 1 Nr. 2 aF vgl. BFH v. 2.3.1988 – IV B 95/87, BStBl. II 1988, 617; für einen Unterbeteiligten an einem Kommanditanteil vgl. BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868), die der Gesellschaft aus § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO (vgl. BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467, für § 48 Abs. 1 Nr. 3 aF; BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598; BFH v. 22.6.2006 – IV R 31, 32/05, BStBl. II 2007, 687; BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868). Die Klagebefugnis der Gesellschaft wird durch die des Gesellschafters nicht eingeschränkt (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; aA von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. F 84 [7/2009]). Bei einer Klage des Gesellschafters ist die Gesellschaft notwendig beizuladen (vgl. BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868). Klagt die Gesellschaft, ist der Gesellschafter notwendig beizuladen (BFH v. 24.4.1997 – IV R 20/96, BFH/NV 1997, 795; BFH v. 3.3.1998 – VIII R 43/95, BFH/NV 1998, 1358; BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598; BFH v. 22.6.2006 – IV R 31, 32/05, BStBl. II 2007, 687; BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868; BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673). Eine Beiladung ist nicht notwendig, wenn die verrechenbaren Verluste für

jeden Gesellschafter gesondert festgestellt werden und die Feststellungsbescheide nicht mit dem Gewinnfeststellungsbescheid der Gesellschaft verbunden werden (BFH v. 15.10.1996 – IX R 72/92, BStBl. II 1997, 250), sich das Verfahren nicht auf den einzelnen Kommanditisten auswirken kann (BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673) oder die Klage offensichtlich unzulässig ist (BFH v. 20.6.2012 – IV B 147/11, BFH/NV 2012, 1614).

Reichweite: Nach Abs. 4 Satz 4 kann der Feststellungsbescheid nur angegriffen werden, soweit sich der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wj. verändert hat. Abs. 4 Satz 4 entspricht damit der Formulierung des § 351 Abs. 1 AO, nach dem Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden können, als die Änderung reicht. Abs. 4 Satz 4 hat jedoch keineswegs rein klarstellende Funktion (anders VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. F 80 [7/2009]). Zwar gelten nach § 181 Abs. 1 AO für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß (und damit auch die Vorschriften über das Rechtsbehelfsverfahren der §§ 347 ff. AO). § 351 Abs. 1 AO bezieht sich jedoch auf den Fall, dass der ursprüngliche – mittlerweile unanfechtbare – Bescheid seinerseits geändert wird. Abs. 4 Satz 1 dagegen führt zu der Sondersituation, dass in der Feststellung des laufenden Jahres die Feststellung des vorangegangenen Jahres als Teilgröße enthalten ist. Damit liegt keine Änderung des Feststellungsbescheids des vorangegangenen Wj. vor, jedoch beschränkt sich der Regelungsgehalt des Feststellungsbescheids des laufenden Jahres auf die Abweichung zum Vorjahr. Damit ist die Rechtswirkung einer gesonderten Feststellung nach Abs. 4 Satz 1 gegenüber der Feststellung des vorangegangenen Wj. mit der eines Änderungsbescheids im Verhältnis zum Ausgangsbescheid vergleichbar. Entsprechend ist die Reichweite der Anfechtung nach Abs. 4 Satz 4 auf den Regelungsgehalt zu beschränken. § 351 Abs. 1 AO bleibt daneben für den Fall anwendbar, dass ein aufgrund Abs. 4 Satz 1 erlassener, mittlerweile unanfechtbarer Feststellungsbescheid nachträglich geändert wird.

Zulässige Einwendungen: Der verrechenbare Verlust des vorangegangenen Wj. war bereits Gegenstand einer gesonderten Feststellung nach Abs. 4 Satz 1. Nach Abs. 4 Satz 2 ist dies die Ausgangsgröße der Feststellung des laufenden Jahres. Der Feststellungsbescheid des vorangegangenen Jahres ist insoweit Grundlagenbescheid für die Feststellung des Folgejahres (s. Anm. 172). Nach § 182 Abs. 1 AO iVm. § 351 Abs. 2 AO können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden.

► *Inhaltliche Beschränkung:* Die nach Abs. 4 Satz 4 gegebene betragsmäßige Einschränkung der Reichweite der Anfechtung wird somit durch § 182 Abs. 1 iVm. § 351 Abs. 2 AO ergänzt um eine inhaltliche Einschränkung der zulässigen Einwendungen auf die originären Feststellungen des Feststellungsbescheids des laufenden Jahres. Dieser enthält lediglich Feststellungen über die nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste des laufenden Jahres, der Höhe der Verrechnung von Verlusten mit Gewinnanteilen des laufenden Jahres sowie der Höhe der Hinzurechnungsbeträge aus Einlage- und Haftungsminderungen des laufenden Jahres (vgl. Berechnungsschema in Anm. 172). Andere Einwendungen als solche gegen diese Feststellungen sind nicht zulässig.

► *Inhaltliche Erweiterung:* Ein Problem entsteht, wenn die FinVerw. nach Auffassung des Stpfl. zu Unrecht einen im laufenden Wj. angefallenen verrechenbaren Verlust nicht berücksichtigt und sich sein Rechtsbehelf daher dagegen wendet, dass sich der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des

vorangegangenen Jahres nicht oder nicht ausreichend verändert habe. Nach Abs. 4 Satz 4 ist eine solche Anfechtung wegen der dort angeordneten betragsmäßigen Beschränkung der Reichweite auf die Änderung gegenüber dem Vorjahr nicht zulässig. Nach § 351 Abs. 2 AO ist eine solche Anfechtung zulässig und auch nur im laufenden Jahr möglich, da in der unterbleibenden oder nicht ausreichenden Änderung gegenüber dem Vorjahr eine Entsch. über die Höhe der Verlustverrechnung des laufenden Jahres enthalten ist, die weder Gegenstand des Feststellungsbescheids des vorangegangenen noch des folgenden Jahres ist und deshalb in diesen Jahren auch nicht zum Gegenstand einer Anfechtung gemacht werden kann. Eine solche Einwendung ist daher entgegen Abs. 4 Satz 4 zuzulassen, da dem Stpfl. anderenfalls der Rechtsschutz endgültig verwehrt bliebe.

Vorläufiger Rechtsschutz: Im Verfahren gegen Feststellungsbescheide nach Abs. 4 Satz 1 ist vorläufiger Rechtsschutz zu gewähren (BFH v. 2.3.1988 – IV B 95/87, BStBl. II 1988, 617), da mit der Feststellung der Höhe des verrechenbaren Verlustes bindend über Besteuerungsgrundlagen entschieden wird.

3. Verbindung mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte

175

Entwicklung: Mit der Einf. von Abs. 4 Sätze 5 und 6 hat der Gesetzgeber rechtl. die schon vorher gängige Verwaltungspraxis umgesetzt, die in Verbindung mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte eine einheitliche und gesonderte Feststellung des Verlustverrechnungsvolumens der einzelnen Kommanditisten vornahm. Dagegen waren Bedenken hinsichtlich der Wahrung des Steuergeheimnisses erhoben worden (vgl. BFH v. 19.5.1987 – VIII B 104/85, BStBl. II 1988, 5; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1986, 105). Mit StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436) hat der Gesetzgeber daher durch Einfügung der Sätze 5 und 6 in den Abs. 4 die Verbindung der Feststellungen ausdrücklich zugelassen und für diesen Fall die einheitliche Durchführung vorgesehen.

Verbindung: Werden die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes und die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte miteinander verbunden, ändert dies nichts an dem wechselseitigen Verhältnis von Grundlagenbescheid und Folgebescheid zueinander (s. Anm. 171) und an der selbständigen Anfechtbarkeit: es handelt sich weiterhin um zwei selbständige Verwaltungsakte (BFH v. 20.11.2014 – IV R 47/11, BStBl. II 2015, 532; BFH v. 20.8.2015 – IV R 41/12, BFH/NV 2016, 227).

Einheitliche Feststellung: Anders als in anderen Fällen der einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen lässt sich als Grund für die bei der Verbindung der Bescheide vorgesehene Einheitlichkeit der Feststellung weder die Vermeidung unterschiedlicher Feststellungen über denselben Feststellungsgegenstand oder eine Verfahrensvereinfachung anführen, da immer der individuelle verrechenbare Verlust jedes einzelnen Kommanditisten ermittelt werden muss. Abs. 4 Satz 6 ordnet daher die einheitliche Feststellung nur im Fall der Verbindung der Bescheide nach Satz 6 an, was es der FinVerw. ermöglicht, die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes als Anhang zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte durchzuführen.

Einstweilen frei.

176–179

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Sinngemäße Geltung für andere Unternehmer

Schrifttum: BORDEWIN, Verlustzuweisungen, FR 1979, 213; BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze, BB 1980, 1033; BORDEWIN, Haftungslose Darlehen: Test für die GoB?, FR 1980, 161; KRABBE, Außensteuerrechtliche Folgen des § 15a EStG, FR 1980, 532; GÖRLICH, Negatives Kapitalkonto der Kommanditisten: „Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“, DB 1981, 1533; KNOBBE-KEUK, Der neue § 15a EStG – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97; MESSMER, „Steuergerechtigkeit“ durch Normenflut, offene und verdeckte Subventionen und Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit, BB 1981, Beilage 1; G. SÖFFING, Zur Auslegung des § 15a EStG: „Nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich“, DB 1981, 1635; DÖLLERER, Die atypisch stille Gesellschaft – gelöste und ungelöste Probleme, DStR 1985, 296; EHMCKE, § 15a EStG: Anleitungen für die Beratung mittelständischer Kommanditgesellschaften nach Aufgabe (und Wiedereinführung) der Geprägerrechtsprechung und unter Berücksichtigung des Steuerbereinigungsgesetzes 1985, Bonn 1985; FRIELE, Außenprüfung bei Verlustzuweisungsgesellschaften, StBp. 1985, 73; FRIELE, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG auf Gesellschafter einer BGB-Gesellschaft, DB 1985, 2268; KRABBE, Steuerliche Behandlung der Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung aus deutscher Sicht, DB 1985, 2585; JAKOB, Passivierung „haftungsloser Verbindlichkeiten“, BB 1986, 972; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, Wiesbaden 1986; H. MEYER, Bilanzierung von bedingt erlaßbaren Darlehen zur Finanzierung von unter Aktivierungsverbote fallenden Wirtschaftsgütern, DB 1986, 1425; EISENACH/WEISKE, Gewinnzurechnung aus Einlageminderung gemäß § 15a Abs. 3 EStG bei Beteiligung an einer ausländischen KG, DB 1987, 1655; SCHOOR, Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen gegen Rente, Rate und dauernde Last, FR 1987, 248; NAUMANN, Zur Gewinnzurechnung aus Einlagenminderung gem. § 15a Abs. 3 EStG bei Beteiligung an ausländischen Kommanditgesellschaften als Kommanditist, DB 1988, 80; L. SCHMIDT, Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft in der Form einer atypischen Unterbeteiligung („Durch Vergleichung auf die Dinge kommen“), StuW 1988, 245; HERRMANN, Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds, StuW 1989, 97; JAKOB, Das Haftungsstatut des Gesellschafters einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, Gepräge-Gesetz und § 15a EStG, in CARLÉ (Hrsg.), Festgabe Günther Felix, Köln 1989, 111; JAKOB, Zur Anwendbarkeit des § 15a-Gesetzes auf Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 15a Abs. 5 Ziffer 2 EStG), BB 1989, 1312; TISCHER, Vollständige und zeitnahe Verlustverrechnung bei Kommanditgesellschaften, FR 1990, 625; J. SCHMIDT/HAMANN, Die Einlage des atypisch stillen Gesellschafters als haftendes Eigenkapital, DStR 1992, 950; SCHRÖDER, Die „Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Haftungsbeschränkung“ – eine sinnvolle Gestaltungsvariante?, DStR 1992, 507; FLEISCHMANN, BFH-Entscheidung zur Anwendung des § 15a EStG auf BGB-Gesellschaften, DStR 1993, 907; GROH, Das negative Kapitalkonto des stillen Gesellschafters, in RAUPACH (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 439; G. SÖFFING, Die neue Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG, DStR 1993, 1541; STROBL/SCHÄFER, Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei atypisch stiller Gesellschaft, IStR 1993, 206; ZACHER, Steuerliche Haftungsrisiken einer BGB-Gesellschaft, DStR 1993, 652; BAUMHOFF, Verlustverwertungsstrategien bei Personengesellschaften, StBj. 1993/94, 267; KNOBBE-KEUK, Aktuelle Rechts- und Steuerprobleme mittelständischer Unternehmen, StBj. 1993/94, 165; APP, Haftung der Gesellschafter für Steuerschulden einer außengesellschaft des bürgerlichen Rechts, NJW 1994, 2878; BACONNIER, Unternehmensbesteuerung in Frankreich, DStJG 16 (1994), 73; GIESEKE, Zur Anwendung von § 15a EStG auf die „GbR mit beschränkter Haftung“ – insbesondere bei mittelbarer Beteiligung, FR 1994, 733; HEERMANN, Haftungsbeschränkungen in der BGB-Außengesellschaft, BB 1994, 2421; JANSSEN, Neues zur Haftung von GbR-Gesellschaftern, DStZ 1994, 276; KALIGIN/THOMAS, Auffanggestaltungen zur Umgehung der gesetzgeberischen Zielsetzung des § 15a EStG, DStZ 1994, 521; MARFLOW, Unternehmensbesteuerung in Großbritannien, DStJG 16 (1994), 93; VANISTENDAEL, Unternehmensbesteuerung in Belgien, DStJG 16 (1994), 37; VAN RAAD, Unternehmensbesteuerung in den Niederlanden, DStJG

16 (1994), 5; WINTER-SÖRENSEN, NIELS, Unternehmensbesteuerung in Dänemark, DStJG 16 (1994), 121; NEUFANG/HENRICH, Die GmbH & Co. KG GbR mit Haftungsbeschränkung, Inf. 1995, 107; SALLER, Rechtliche Grundlagen der BGB-Gesellschaft im Hinblick auf die Möglichkeiten einer Haftungsbegrenzung, DStR 1995, 183; SIEPMANN, Die Partnergesellschaft im Zivil- und Steuerrecht, FR 1995, 601; ALTMEPPEL, Haftung der Gesellschafter einer Personengesellschaft für Delikte, NJW 1996, 1017; KEMPERMANN, § 15a EStG im Spiegel der neueren Rechtsprechung, StbJb. 1996/97, 317; L. SCHMIDT, Ein Beispiel für einen (vermeidbaren?) Wertungswiderspruch in der Rechtsprechung des BFH zu § 15a, in: BUDDER (Hrsg.), FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 451; SPINDLER, Zur Begrenzung des Verlustabzugs nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 1997, 147; WALTER, Verlustnutzung beim atypisch stillen Gesellschafter trotz ausstehender Einlage, GmbHR 1997, 823; HITZEMANN, Die atypisch stille Gesellschaft und § 15a EStG, DStR 1998, 1708; KEMPERMANN, Unterbeteiligte als andere Unternehmer iSd § 15a Abs. 5 EStG, FR 1998, 248; HABERSACK, Haftung der Mitglieder einer GbR für Bürgschaftsverpflichtungen der Gesellschaft, DB 1999, 61; VON GRONAU/KONOLD, Merkwürdigkeiten zur steuerlichen Behandlung der GmbH & Co. GbRmbH oder: „Was nicht sein darf, das nicht sein kann“, DStR 2001, 1926; KEMPERMANN, Anmerkung zu BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, FR 2001, 1107; KUCK, Die Verlustverrechnung bei der typisch stillen Gesellschaft – gestalterische Implikationen aus dem BFH-Urteil vom 23.7.2002, VIII R 36/01, DStR 2003, 235; GROH, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668; WACKER, „Vorgezogene Einlagen“ und § 15a EStG, DB 2004, 11; KEMPERMANN, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten – Die neuere Rechtsprechung zu § 15a EStG, DStR 2008, 1917; KEMPERMANN, Anmerkung zu BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, FR 2008, 323; WEIGL, Steuerlicher Verlustausgleich im Gesellschaftsrecht und Haftungs- bzw. Schadensrisiken – zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 16.10.2007 – VIII R 21/06, MittBayNot. 2009, 23; WEBLING, Anwendbarkeit des § 15a EStG in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bei ausländischen Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern, BB 2011, 1823; STEGEMANN, Verrechenbare Verluste im Treuhandmodell als Gestaltungsinstrument, DB 2016, 314.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt am Main v. 21.5.2015 – S 2241a A - 10 - St 213, juris (Stille Gesellschaft).

I. Andere Unternehmer, deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (Abs. 5 Halbs. 1)

1. Sinngemäße Geltung des Abs. 1 Satz 1, Abs. 1a, Abs. 2, Abs. 3 Sätze 1, 2 und 4 sowie Abs. 4 180

Eingeschränkter Verweis: Die Verweisung des Abs. 5 nimmt mit Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 3 Satz 3 diejenigen Regelungen des § 15a von dem Verweis aus, die einen Verlustausgleich trotz negativen Kapitalkontos bei einer überschießenden Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB zulassen. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass eine solche ausnahmsweise Haftung bis zur Höhe einer im Handelsregister eingetragenen Haftsumme ausschließlich bei Kommanditisten einer inländ. KG in Betracht kommt, also dem Grundfall der Abs. 1 bis 4 (HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 128 [11/2016]; BRITZ in LBP, § 15a Rn. 43 [8/2013]; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126, mit Anm. WEIGL, MittBayNot. 2009, 23, sowie KEMPERMANN, FR 2008, 323; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; mit abweichender Begr. NAUMANN, DB 1988, 80; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 39 [7/2009]; aA für ausländ. KG EISENACH/WEISKE, DB 1987, 1655; EISENACH/WEISKE, DB 1988, 82). Zwar mag es bei ausländ. KG vergleichbare Regelungen zur Außenhaftung geben, es handelt sich dann jedoch nicht um eine Außenhaftung nach HGB. Den übrigen

von Abs. 5 erfassten Gesellschaftsformen ist eine solche Form der Haftung ohnehin fremd, da sie idR von einer reinen Haftung im Innenverhältnis (atypisch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, faktische Mitunternehmerschaft) bzw. von einer unbeschränkten Außenhaftung ausgehen (Einzelunternehmer, GbR, Partreederei) und im letzteren Fall nur in den Anwendungsbereich des Abs. 5 fallen, soweit ihre Haftung im Außenverhältnis durch die besondere Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses oder der Art und Weise des Geschäftsbetriebs in vergleichbarer Weise eingeschränkt ist (s. dazu Anm. 182).

Sinngemäße Geltung: Ist § 15a nach Abs. 5 dem Grunde nach anwendbar, bestimmt sich die Höhe des Verlustausgleichspotentials durch eine sinngemäße Anwendung der Abs. 1–4 mit Ausnahme der Regelungen über die überschießende Außenhaftung (zur Kritik hinsichtlich der Unbestimmtheit dieses Verweises MEBMER, BB 1981 Beilage 1, 14). In Übereinstimmung mit dem Regelungszweck, die einem beschränkt haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Anteile am Verlust nach Zeitpunkt und Höhe stl. nur wirksam werden zu lassen, soweit sie eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung darstellen (vgl. Anm. 3 ff.), sind demnach Verluste für Unternehmer iSd. Abs. 5, für die sie im Außenverhältnis nicht haften, nur ausgleichsfähig, wenn ihnen in entsprechender Höhe ein positives Kapitalkonto gegenübersteht (Abs. 1 Satz 1, zur Problematik der Auslegung des Wortes „soweit“ in Abs. 5 s. Anm. 182), bzw. verrechenbar, soweit zukünftige Gewinne zu ihrer Deckung verwendet werden (Abs. 2; s. auch JAKOB, BB 1989, 1312). Spätere Einlagenminderungen führen nach Maßgabe des Abs. 3 Sätze 1, 2 und 4 zu einer Gewinnzurechnung. Der in Abs. 3 Satz 1 enthaltene Verweis auf Abs. 1 Satz 2 greift dabei aufgrund des expliziten Ausschlusses in Abs. 5 nicht (VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 198 [7/2009]; NAUMANN, DB 1988, 80; FG Ba.-Württ. v. 15.6.1988 – XII V 7/87, EFG 1988, 563, nrkr.; aA für ausländ. KG EISENACH/WEISKE, DB 1987, 1655; EISENACH/WEISKE, DB 1987, 82) und weil es weder im Recht der übrigen Gesellschaften noch für den Komplementär einer KG oder den Einzelunternehmer eine der Kommanditistenhaftung unmittelbar vergleichbare summenmäßig beschränkte Haftung gibt, die durch Einlageleistung beseitigt werden kann und entsprechend durch spätere Einlagenminderungen wieder auflebt. Das für die sinngemäß anwendbaren Vorschriften jeweils maßgebliche Kapitalkonto ist das Kapitalkonto aus der StBil. der Gesellschaft unter – soweit vorhanden – Einbeziehung der Ergänzungsbilanz und Ausschluss des SonderBV (vgl. Anm. 82 ff.; zur Problematik bei Überschusseinkünften s. Anm. 18). Zuordnungskriterium für die Einordnung eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto ist die auf dem Konto stattfindende Verlustverrechnung (s. Anm. 89).

181 2. Andere Unternehmer

Unternehmer: Für den Anwendungsbereich des Abs. 5 ist § 15a – insoweit ersichtlich unstreitig – reine Verlustausgleichsbeschränkungsvorschrift und keine Zurechnungsvorschrift (vgl. Anm. 54; lediglich für die Verlustzurechnung bei negativem Kapitalkonto zum – in Abs. 5 gerade nicht behandelten – Kommanditisten einer inländ. KG ist dies in Teilen der Literatur anders gesehen worden, vgl. Anm. 4). Unternehmer iSd. Abs. 5 ist damit derjenige, dem die Einkünfte aufgrund der allgemeinen Vorschriften zuzurechnen sind. Dies ist für den Bereich der Gesellschaften mit Gewinneinkünften (s. Verweis in § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4) der Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2, im übrigen (§ 13 Abs. 1 und 2, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 18 Abs. 1, kraft ausdrücklichen Verweises in sinn-

gemäßiger Anwendung auch § 20 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Abs. 1) derjenige, der den Einkünfteerzielungsbestand in seiner Person verwirklicht (zu eng dagegen VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 10 [7/2009], der allein auf den Typus des Mitunternehmers abstellt).

Anwendungsfälle: Der Begriff des Unternehmers in Abs. 5 ist Oberbegriff für den Kreis der Personen, bei denen eine Anwendung des § 15a überhaupt in Betracht kommt. Ob es dann tatsächlich zu einer Anwendung kommt, entscheidet sich anhand der Vergleichbarkeit der Haftung (s. dazu Anm. 182). Dass dabei auch ihrer üblichen rechtl. Stellung nach unbeschränkt haftende Personen in Betracht kommen, wird an Abs. 5 Nr. 2 und 5 deutlich. Daher kommt eine Anwendung von Abs. 5 neben den in Nr. 1–5 aufgezählten Fällen auch in Betracht für (vgl. auch Aufzählung bei WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 195; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 21 [7/2009]):

- den Einzelkaufmann,
- den oHG-Gesellschafter,
- den Komplementär einer KG,
- den Partner einer Partnerschaftsgesellschaft,
- den Unterbeteiligten (als Gesellschafter einer Innen-GbR, vgl. § 15 Anm. 334, 422),
- den verdeckten Mitunternehmer (als Gesellschafter einer Innen-GbR, vgl. § 15 Anm. 340) und
- den Gesellschafter einer EWIV.

3. Vergleichbarkeit der Haftung

182

Haftung: Die Rechtsstellung des Kommanditisten ist geprägt durch seine auf die Haftsumme beschränkte Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB. Daneben besteht die Besonderheit, dass er sich von dieser Außenhaftung durch Einlageleistung befreien kann (s. Anm. 105). Aus diesem Grund stellt Abs. 1 sowohl auf die geleistete Einlage als auch auf eine bestehende Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB ab. Konsequenterweise hat jedwede zusätzliche Haftung im Innenverhältnis auf das Verlustausgleichsvolumen des § 15a keinen Einfluss (vgl. Anm. 87 und 110; s. auch BFH v. 26.5.1994 – IV B 4/93, BFH/NV 1994, 784, zur Einlageverpflichtung des stillen Gesellschafters; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226). Da Abs. 1 damit ausschließlich auf die Außenhaftung Bezug nimmt (missverständlich insoweit BFH v. 7.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533, der von Haftung im Innenverhältnis spricht, aber lediglich die geleistete Einlage meint, mit der der Kommanditist für Schulden der Gesellschaft haftet), ist bei der vergleichsweise heranzuziehenden Haftung anderer Unternehmer iSd. Abs. 5 ebenfalls auf die Außenhaftung abzustellen. Dies wird besonders deutlich an Abs. 5 Nr. 2, 3 und 5, die für die dort erfassten Fälle (mit ähnlichen Formulierungen wie Abs. 1 Satz 3) ebenfalls auf die jeweilige Außenhaftung („Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden im Zusammenhang mit dem Betrieb“) abstellen (ebenso BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492; BFH v. 25.7.1995 – IX 61/93, BStBl. II 1996, 128; aA MEBMER, BB 1981, Beilage 1, 14; KNOBBE-KEUK, StuW 1981, 97 [102]).

Vergleichbarkeit: Naturgemäß gibt es weder im Recht der übrigen Gesellschaften noch für den Komplementär einer KG oder den Einzelunternehmer eine der Kommanditistenhaftung unmittelbar vergleichbare summenmäßig beschränkte

Haftung, die durch Einlageleistung beseitigt werden kann. Die in Abs. 5 erfassten Unternehmer haften nach der gesetzlichen Ausgangssituation im Außenverhältnis entweder unbeschränkt (Einzelunternehmer, oHG-Gesellschafter, Komplementär, GbR-Gesellschafter, Partenreeder) oder überhaupt nicht (atypisch stiller Gesellschafter, Unterbeteiligter, faktischer oder verdeckter Mitunternehmer). Einzige denkbare Ausnahme ist der Gesellschafter einer ausländ. PersGes. in Abs. 5 Nr. 3, für den deshalb ua. darauf abgestellt wird, ob seine Haftung der eines Kommanditisten oder stillen Gesellschafters entspricht. Schon beim Kommanditisten wird die Außenhaftung nach Abs. 1 Satz 3 jedoch nur dann berücksichtigt, wenn (richtiger wohl: soweit) eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung durch Vertrag nicht ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist. Ähnlich formuliert es Abs. 5 Nr. 2, 3 und 5 für die dort erfassten Fälle. Damit ist die Haftung der anderen Unternehmer iSd. Abs. 5 mit der Haftung eines Kommanditisten vergleichbar, wenn ihre Haftung nach ihrer gesellschaftsrechtl. Ausgestaltung der eines stillen Gesellschafters oder Kommanditisten entspricht, oder soweit ihre Inanspruchnahme durch Vertrag ausgeschlossen oder aufgrund der Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (Abs. 5 Nrn. 2, 3 und 5).

Vergleichbarkeit „soweit“: Abs. 5 erklärt die genannten Regelungen für anwendbar, „soweit“ die Haftung der anderen Unternehmer der eines Kommanditisten vergleichbar ist, und wiederholt diese Wortwahl in Abs. 5 Nr. 2 und 3.

► *Herrschende Meinung:* Überwiegend wird diesbezüglich eine Auslegung iSv. „wenn“ vertreten (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 196; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 129 [11/2016]; FRIELE, StBp. 1985, 73; JAKOB, BB 1989, 1312; JAKOB, FG Felix, 1989, 11 [145] Fn. 112). Begründet wird dies mit dem Wortlaut in Abs. 1 Satz 3 (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 196) und damit, dass eine teilweise Anwendung von § 15a nicht denkbar sei (HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 129 [11/2016]). Darüber hinaus müsste dann auf einzelne Schulden abgestellt und das darauf entfallende anteilige Eigenkapital abgegrenzt werden (FRIELE, StBp. 1985, 73).

► *Stellungnahme:* Gegen diese Auffassung sprechen der Zweck und die Verweisteknik des Abs. 5. Das PersGesRecht ist weitgehend dispositiv und kennt beispielsweise mit der stillen Gesellschaft oder der Unterbeteiligung andere Rechtsformen, bei denen keine oder nur eine beschränkte Außenhaftung besteht. Zweck der Vorschrift ist es daher, ein Ausweichen in andere Gesellschaftsformen zu verhindern und dort eine ähnliche Haftungsbeschränkung kraft Gesetzes oder durch vertragliche Ausgestaltung (bzw. aufgrund der Art und Weise des Geschäftsbetriebs) zu erreichen, wie sie mit einer Kommanditistenstellung verbunden ist. Die Stellung eines Kommanditisten ist durch die beschränkte Haftung im Außenverhältnis und die Möglichkeit der Befreiung durch Einlageleistung geprägt. Soweit daher in anderen Rechtsformen eine Beschränkung der Außenhaftung für den Unternehmer kraft Gesetzes, durch Vertrag oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs gegeben ist, kommt ein Verlustausgleich bzw. eine Verlustverrechnung nur nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 1, 2 und 4 sowie Abs. 4 in Betracht. Soweit dagegen die Außenhaftung reicht, sind die Verluste von vornherein uneingeschränkt ausgleichsfähig (im Erg. so auch von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 32 [7/2009]; nicht ganz eindeutig insoweit BMF v. 30.6.1994 – IV B 3 - S 2253b - 12/94, BStBl. I 1994, 355; diff. BFH v. 30.11.1993 – IX R 60/91, BStBl. II 1994, 496). Eines Verweises auf Abs. 1 Sätze 2 und 3 bedarf es daher insoweit nicht. Nur dies führt zu einer Gleichbehandlung mit dem Kommanditisten. Ansonsten wäre der andere

Unternehmer in Abs. 5 im Gegensatz zum Kommanditisten auf die geleistete Einlage als Verlustausgleichsmaßstab begrenzt. Dies ist aber nach der Logik des § 15a nur gerechtfertigt, soweit keine Außenhaftung besteht. Dass in der mit StBereinG v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493) eingefügten Nr. 5 des Abs. 5 nun wiederum das Wort „wenn“ statt „soweit“ verwendet wird, muss vor diesem Hintergrund als (im Rahmen des § 15a: weiteres) redaktionelles Versehen des Gesetzgebers gewertet werden. Entgegen FRIELE (StBp. 1985, 73) macht dies auch keine Aufteilung der Schulden oder des darauf entfallenden Eigenkapitals erforderlich. Ob betragsmäßig über eine etwaig bestehende Außenhaftung hinaus noch ein Verlustausgleich in Betracht kommt, entscheidet sich – wie beim Kommanditisten auch – allein anhand des zum Bilanzstichtag des Verlustentstehungsjahres bestehenden Kapitalkontos. Erst Recht hilft nicht der Verweis auf das Wort „wenn“ in Abs. 1 Satz 3, das richtigerweise wohl ebenfalls als „soweit“ zu interpretieren ist. Dies ergibt sich schon daraus, dass Abs. 1 Satz 3 als Ausnahmetatbestand eng auszulegen ist (vgl. Anm. 121).

In diesem Sinne kann auch das Urt. des BFH v. 17.12.1992 (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490) verstanden werden, wonach die Inanspruchnahme des Gesellschafters einer GbR auch dann nicht durch Vertrag ausgeschlossen ist, wenn zwar der Gesellschaftsvertrag eine Beschränkung auf das Gesellschaftsvermögen vorsieht, die Gesellschafter sich aber auf schuldrechtl. Grundlage verpflichtet haben, für Schulden der Gesellschaft persönlich aufzukommen. Insoweit fehlt es an einer Vergleichbarkeit der Haftung. Jedoch sei in diesen Fällen bei betragsmäßig begrenzter Haftung zu beachten, dass negative Einkünfte auch nur in der entsprechenden Höhe ausgleichs- und abzugsfähig sind. Dafür kann Abs. 5 iVm. Abs. 1 Satz 1 nur dann Rechtsgrundlage sein, wenn man das Wort „soweit“ nicht als „wenn“ interpretiert (bestätigend BFH v. 30.11.1993 – IX R 60/91, BStBl. II 1994, 496). Dies führt zu Friktionen in Abs. 5 Nr. 3 (s. Anm. 187).

Einstweilen frei.

183–184

II. Aufgezählte Anwendungsfälle (Abs. 5 Halbs. 2)

1. Stiller Gesellschafter (Abs. 5 Nr. 1)

185

Die Vorschrift erfasst den sog. atypisch stillen Gesellschafter, der als Mitunternehmer anzusehen ist (s. dazu § 15 Anm. 390 ff.). Bei typisch stillen Gesellschaftern, die über ihre Einlage hinaus am Verlust teilnehmen, so dass ein negatives Einlagekonto entstehen kann, ist § 15a aufgrund des Verweises in § 20 Abs. 1 Nr. 4 anzuwenden (vgl. Anm. 20 sowie § 20 Anm. 630 ff.; BFH v. 23.7.2002 – VIII R 36/01, BStBl. II 2002, 858; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 21/06, BStBl. II 2008, 126, mit Anm. WEIGL, MittBayNot. 2009, 23; BFH v. 28.1.2014 – VIII R 5/11, BFH/NV 2014, 1193; aA GROH, DB 2004, 668; KUCK, DStR 2003, 235; mangels Kapitalkontos ginge der Verweis leer). Diese Systematik erhält Abs. 5 Nr. 1 aufrecht. Ansonsten wäre § 15a auf den typisch stillen Gesellschafter mit unbegrenzter Verlustteilnahme anzuwenden, nicht jedoch auf den atypisch stillen, obwohl dessen Rechtsstellung der des Kommanditisten stärker angenähert ist. Umgekehrt fehlt es an einer für die Verlustzurechnung erforderlichen „Verlusthaftung mit zukünftigen Gewinnanteilen“, wenn der stille Gesellschafter stets die Auszahlung seiner Gewinnanteile verlangen kann (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 199). Der (atypisch) stille Gesellschafter haftet im Außenverhältnis überhaupt nicht. Verlustausgleichsmaßstab ist damit ausschließlich die geleistete Einlage nach Maßgabe des sich aus der StBil. der Mitunternehmer-

schaft für den atypisch stillen Gesellschafter ergebenden Kapitalkontos (Anm. 82 ff.; zum Wegfall eines negativen Kapitalkontos Anm. 138; BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68). Auch eine schuldrechtl. Außenhaftung ist erst bei Erfüllung als Einlage zu behandeln (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464; zum – durch Abs. 1a (s. Anm. 130a ff.) überholten – Korrekturposten s. Anm. 31; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFH/NV 2004, 279; WACKER, DB 2004, 11). § 15a ist auch anzuwenden, wenn der stille Gesellschafter im Innenverhältnis unbegrenzt am Verlust teilnimmt und ihn deshalb eine Nachschussverpflichtung treffen kann, da es im Rahmen des § 15a generell nicht auf die Haftung im Innenverhältnis ankommt (vgl. Anm. 110; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226).

186 2. Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Abs. 5 Nr. 2)

Anwendungsbereich: Abs. 5 Nr. 2 erfasst Gesellschafter einer GbR, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist (dazu § 15 Anm. 378 ff.), und knüpft damit an § 15 Abs. 1 Nr. 2 an. Unmittelbar werden daher nur Gesellschafter erfasst, deren Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die Verweise in § 13 Abs. 7, § 18 Abs. 4 und § 21 Abs. 1 Satz 2 erweitern dies auf Mitunternehmerschaften mit Einkünften aus LuF oder freiberuflichen Einkünften sowie GbR mit Einkünften aus VuV. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine Außen- (dazu § 15 Anm. 379) oder Innengesellschaft (dazu § 15 Anm. 380; s. auch BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, BStBl. II 2002, 339; BFH v. 5.2.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464) handelt, da Abs. 5 Nr. 2 allein an die Rechtsform anknüpft. Daher erfasst Abs. 5 Nr. 2 auch die verdeckte Mitunternehmerschaft (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 195) sowie die Unterbeteiligung (HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 135 [11/2016]; KEMPERMANN, FR 1998, 248; zur Abgrenzung von Unterbeteiligung und Treuhand Anm. 73; für eine Einordnung unter Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 Bitz in LBP, § 15a Rn. 10 [10/2016]; für eine Einordnung unter Abs. 5 Nr. 1 HELMREICH, Verluste bei beschränkter Haftung, 1998, 220).

Inanspruchnahme für Schulden: Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 3 muss nicht eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung, sondern die Inanspruchnahme für Schulden ausgeschlossen oder unwahrscheinlich sein. Dies erklärt sich aus der unterschiedlichen Zielsetzung der beiden Vorschriften. Abs. 1 Satz 3 fragt nach dem wirtschaftlichen Gehalt einer (in Höhe der eingetragenen Haftsumme bei nicht oder nicht in entsprechender Höhe geleisteter Einlage ggf.) bestehenden Haftung, Abs. 5 Nr. 2 regelt, unter welchen Voraussetzungen die Haftung eines unbeschränkt haftenden GbR-Gesellschafters mit der eines Kommanditisten vergleichbar ist. Demgemäß schließen Rückgriffsansprüche eines Kommanditisten gegenüber seinen Mitgesellschaftern oder Rückversicherungsansprüche gegen Dritte den erweiterten Verlustausgleich nach Abs. 1 Satz 3 aus (mangels Vermögensminderung, s. Anm. 124), bleiben jedoch im Rahmen des nach Abs. 5 Nr. 2 vorzunehmenden Vergleichs außer Betracht, da sie nicht die Inanspruchnahme für Schulden verhindern (FG München v. 25.5.2007 – 8 K 3962/03, EFG 2007, 1597, rkr.; vgl. auch schon BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, BStBl. II 2002, 339; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 88 [7/2009]; JAKOB, BB 1989, 1312; JAKOB, FG Felix, 1989, 111 [145 ff.]; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rn. 136 [11/2016]; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 201; Bitz in LBP, § 15a Rn. 45 [10/2016]; zum Verhältnis von Regel und Ausnahme in Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Nr. 2 s. BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/

89, BStBl. II 1994, 490). Umgekehrt ist auch hier – wie generell in § 15a – eine reine Nachschussverpflichtung im Innenverhältnis nicht ausreichend (s. schon Anm. 182).

Schulden im Zusammenhang mit dem Betrieb sind nicht nur Verbindlichkeiten des BV (der Mitunternehmerschaft oder des Mitunternehmers), sondern sämtliche (gesetzliche wie rechtsgeschäftlich begründete) Schulden, bei denen der auslösende Vorgang einen tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb aufweist (BFH v. 25.7.1995 – IX R 61/93, BStBl. II 1996, 128, im Fall einer treuhänderisch zwischengeschalteten GmbH bei gleichzeitigem Haftungsausschluss nach Gesellschafts- und Treuhandvertrag, aber übernommenen Bürgschaften und Freistellungserklärungen durch die GbR-Gesellschafter).

Ausschluss durch Vertrag: Bei einer GbR haften alle Gesellschafter für gemeinschaftliche Schulden persönlich mit ihrem gesamten Vermögen. Da die Regelungen der §§ 705 ff. BGB dispositiv sind, können die Gesellschafter ihre Gesellschaftsverhältnisse hinsichtlich der Haftung denen einer KG vergleichbar gestalten. Dazu genügte es nach früher hM, die Vertretungsmacht des geschäftsführenden Gesellschafters auf das Gesellschaftsvermögen zu beschränken und diese Beschränkung gegenüber den Gläubigern offenzulegen (BGH v. 20.9.1993 – II ZR 204/92, DStR 1993, 1918). Diese Rspr. ist überholt. Eine Haftungsbegrenzung ist nur durch mit dem jeweiligen Vertragspartner getroffene Abrede möglich (BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, DStR 1999, 1704 – Ausnahme für geschlossene Immobilienfonds und Bauherrengemeinschaften mit Altverträgen; BGH v. 21.1.2002 – II ZR 2/00, DStR 2002, 816).

Rechtsgeschäftliche Schulden: Eine Haftungsbegrenzung eines Gesellschafters einer Außen-GbR, die diesen einem Kommanditisten haftungsmäßig vergleichbar macht, setzt deshalb die Abrede mit allen Gläubigern voraus, dass die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt sein soll (aA von GRONAU/KONOLD, DStR 1999, 1965 – nur Großgläubiger). Eine quotale Haftungsbegrenzung entsprechend seinem Geschäftsanteil reicht nicht aus, da der Gesellschafter bei einer solchen Vereinbarung weiterhin mit seinem gesamten Vermögen haftet (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492). Für bisher irrtümlich als gewerblich geprägte PersGes. behandelte GbR hat die FinVerw. eine bis 31.12.2001 verlängerte Übergangsregelung geschaffen (BMF v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241 - 56/00, BStBl. I 2000, 1198; BMF v. 28.8.2001 – IV A 6 - S 2240 - 49/01, BStBl. I 2001, 614), nach der diese auf Antrag weiter als solche behandelt werden, sofern sie bis 31.12.2001 nach §§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 iVm. § 2 HGB umgewandelt wurden. Dies hat zur Folge, dass Abs. 5 Nr. 2 auf Verluste bis zum 31.12.2001 anwendbar bleibt. Anderenfalls erfolgt eine Berücksichtigung der bis dahin nach Abs. 4 festgestellten verrechenbaren Verluste bei den Einkünften gem. § 21.

Gesetzliche Ansprüche: Ein Kommanditist haftet nach Leistung seiner Einlage weder für deliktische noch für öffentlich-rechtl. Ansprüche, insbes. auch nicht für Steuerschulden der Gesellschaft. Die Haftung des GbR-Gesellschafters für deliktische und öffentlich-rechtl. Ansprüche ist dagegen unbeschränkt und unbeschränkbar (str.; für Unternehmenssteuerschulden FG Rhld.-Pf. v. 25.10.2001 – 6 K 2871/98, EFG 2002, 64, rkr.). Der BFH hat darin in einem älteren Urt. keinen Unterschied gesehen, der eine Vergleichbarkeit iSd. Abs. 5 Nr. 2 ausschließt, da ansonsten für die Vorschrift kein Anwendungsbereich mehr verbliebe (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492). Tatsächlich wäre der Anwendungsbereich damit auf Innen-GbR und einer treuhänderisch zwischen-

geschalteten GmbH beschränkt. Dies ist jedoch in Kauf zu nehmen, da Abs. 5 Nr. 2 eng auszulegende Ausnahmegvorschrift ist (so gerade auch BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490; s. auch Begr. des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 8/3648, 17f.) und darüber hinaus noch die Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als Auffangtatbestand in Abs. 5 Nr. 2 in Betracht kommt (so auch von BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 104 [7/2009]).

Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs liegt dann vor, wenn dem Haftungsrisiko des GbR-Gesellschafters, für Schulden im Zusammenhang mit dem Betrieb in Anspruch genommen zu werden, keine wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Dies verlangt eine Prognoseentscheidung über die zukünftige Entwicklung, die sich sowohl auf die Möglichkeit einer Inanspruchnahme für rechtsgeschäftlich als auch gesetzlich begründete Schulden beziehen muss (s. insoweit Anm. 128). Der IX. Senat des BFH hat in zwei Entscheidungen (BFH v. 17.12.1992 – IX R 140/89, juris; BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492) zu BGB-Gesellschaften mit Einkünften aus VuV in Abweichung zu den Grundsätzen des VIII. Senats zu Abs. 1 Satz 3 (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164) bei nach einheitlichen Mustern gegründeten Immobilienfonds und Bauherrengemeinschaften mit Finanzierungsplan wichtige Indizien für die Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gesehen, aufgrund derer die Gesellschafter die Feststellungslast für dennoch bestehende konkrete Haftungsrisiken tragen, wobei der Hinweis auf die allgemeinen Haftungsrisiken für deliktische und öffentlich-rechtl. Ansprüche nicht genügen sollte. Diese Entscheidungen sind in der Literatur zu Recht auf Kritik gestoßen (FLEISCHMANN, DStR 1993, 907; SÖFFING, DStR 1993, 1541) und von der FinVerw. auf Fälle besonderer das Risiko ausschließender bzw. begrenzender Vereinbarungen beschränkt worden (BMF v. 30.6.1994 – IV B 3 - S 2253b - 12/94, BStBl. I 1994, 355).

Art und Weise des Geschäftsbetriebs: Mit diesem Tatbestandsmerkmal stellt Abs. 5 Nr. 2 auf die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit und nicht auf den Geschäftszweck ab. Insbesondere genügt die Verfolgung eines beschränkten Geschäftszwecks nicht für die Annahme der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Zu denken ist insbes. an Fälle, in denen bei einer Außen-GbR die Gesellschafter gegen eine Inanspruchnahme aus deliktischen Ansprüchen durch den Abschluss von Versicherungsverträgen abgesichert sind und im Übrigen ein derartiges und in seinem Fortbestand abgesichertes Gesellschaftsvermögen besteht, dass in Bezug auf etwaige Steuerschulden keinerlei Gefahr einer Inanspruchnahme des PV der Gesellschafter besteht (s. im Übrigen auch Anm. 129 zu dem insoweit identischen Erfordernis in Abs. 1 Satz 3).

187 3. Beschränkt haftender Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft (Abs. 5 Nr. 3)

Ausländische Personengesellschaft: Die Regelung des § 15a wird durch Abs. 5 Nr. 3 in ihren wesentlichen Teilen „sinngemäß“ auf solche PersGes. erstreckt, die ihren Sitz nicht im Inland haben, deren Gesellschafter aber ganz oder teilweise der deutschen StPflcht unterliegen. Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter nach den Grundsätzen des deutschen StRechts als Mitunternehmer anzusehen ist. Dafür sind die zivilrechtl. Strukturen der ausländ. PersGes. an den Elementen des deutschen Mitunternehmerbegriffs zu messen (Typenvergleich, zB BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296; s. § 15 Anm. 414; WA-

CKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 169, 173; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rn. G 153 f. [7/2009]; WASSERMAYER, IStR 1998, 489; WASSERMAYER, IStR 1999, 481; SCHAUMBURG, Stbg 1999, 97; KRABBE, IStR 2000, 196; zur Anwendbarkeit des § 15a in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bei ausländ. PersGes. mit inländ. Gesellschaftern WEBLING, BB 2011, 1823).

Einem Kommanditisten oder stillen Gesellschafter entsprechende Haftung: Über den Wortlaut des Abs. 5 Halbs. 1 hinaus fordert Abs. 5 Nr. 3 Alt. 1, dass die Haftung des Gesellschafters der ausländ. PersGes. nicht nur mit der eines Kommanditisten oder stillen Gesellschafters vergleichbar sein, sondern ihr entsprechen muss. Damit wird auf das konkrete gesetzliche Haftungsstatut der betreffenden Gesellschaft Bezug genommen. „Entsprechend“ ist dabei im Sinne einer Übereinstimmung zu verstehen (vgl. zum Haftungsstatut des Kommanditisten nach deutschem Recht Anm. 105, zum stillen Gesellschafter Anm. 185, jeweils mwN). Bestehen Abweichungen, kommt nur noch Alt. 2 des Abs. 5 Nr. 3 in Betracht. Aufgrund des eingeschränkten Verweises (s. Anm. 180) in Abs. 5 auf Abs. 1–4 ist Abs. 5 Nr. 3 Alt. 1 in seiner Rechtsfolge hinsichtlich der Außenhaftung unklar. Entspricht die Haftung des Gesellschafters der ausländ. Gesellschaft der eines inländ. Kommanditisten, besteht – bei richtigem Verständnis des Wortes „soweit“ (s. Anm. 182) – grds. ein Verlustausgleich bis in Höhe der § 171 Abs. 1 HGB entsprechenden Außenhaftung, im Übrigen nach § 15a Abs. 1 Satz 1 in Höhe der geleisteten Einlage. Der mangelnde Verweis in Abs. 5 auf Abs. 1 Sätze 2 und 3 – insbes. auch in Abs. 5 Nr. 3 – kann aber auch dahin verstanden werden, dass diese Form der Außenhaftung bei ausländ. PersGes. gerade nicht ausreichen soll, einen Verlustausgleich zu ermöglichen. Dann bliebe aber immer noch offen, wie in Abs. 5 Nr. 3 mit anderen Formen der Außenhaftung verfahren werden soll, die für den Kommanditisten einer inländ. KG gerade nicht ausreichen (s. Anm. 111). Berücksichtigt man umgekehrt die § 171 Abs. 1 HGB entsprechende Außenhaftung, würden spätere Haftungsminderungen mangels Verweises auf Abs. 3 Satz 3 wiederum unberücksichtigt bleiben. Dagegen führte eine spätere Einlagenminderung nach Abs. 3 Satz 1 auf jeden Fall zu einer Gewinnzurechnung, selbst wenn die § 171 Abs. 1 HGB entsprechende Außenhaftung wieder auflebt, da Abs. 1 Sätze 2 und 3 nicht – auch nicht sinngemäß – anwendbar ist (s. Anm. 180). Es ist daher uE gegen den Wortlaut des Abs. 5 im Fall des Abs. 5 Nr. 3 Alt. 1 eine Gleichbehandlung durch sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Sätze 2 und 3 sowie Abs. 3 Satz 3 herbeizuführen. Man könnte zwar aus Vereinfachungsgründen den in seinem Haftungsstatut einem inländ. Kommanditisten entsprechenden Gesellschafter einer ausländ. Gesellschaft auf seine geleistete Einlage als Verlustausgleichsmaßstab beschränken, dies dürfte jedoch zumindest innerhalb der EU mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags nicht vereinbar sein.

Für den Gesellschafter einer ausländ. Gesellschaft, dessen Haftung der eines stillen Gesellschafters entspricht, stellen sich diese Probleme nicht, da dies gerade voraussetzt, dass überhaupt keine Außenhaftung besteht. Es zeigt sich einmal mehr, dass nahezu sämtliche Auslegungsprobleme des § 15a dadurch entstehen, dass die Außenhaftung in den Verlustausgleichsmaßstab miteinbezogen wird (s. dazu Reformvorschlag, Anm. 39).

Inanspruchnahme für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb: Diese muss in Abs. 5 Nr. 3 Alt. 2 durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich sein. Insoweit kann auf die Ausführungen zu Abs. 5 Nr. 2 verwiesen werden (s. Anm. 186).

§ 15a Anm. 187–189 G. Abs. 5: Geltung für andere Unternehmer

Verhältnis zu DBA, § 2a, § 32b, § 34c und § 49 Abs. 1 Nr. 2a: Siehe Anm. 43 ff.

188 4. Unternehmer mit haftungslosen Darlehen (Abs. 5 Nr. 4)

Nach Abs. 5 Nr. 4 ist die Haftung eines Einzelunternehmers oder Mitunternehmers mit der eines Kommanditisten nach Leistung seiner Einlage vergleichbar, soweit deren Verbindlichkeiten nur aus Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder sonstigen Verwertung von WG zu tilgen sind (sog. haftungslose Verbindlichkeiten, Beispiel bei WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rn. 208). Dies setzt voraus, dass die bilanzielle Behandlung solcher Verbindlichkeiten zu einem Verlustausweis führen kann (so die frühere Rspr., vgl. BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116; BFH v. 4.2.1999 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139). Mit Einf. des § 5 Abs. 2a durch das StBereinG 1999 entfiel diese Möglichkeit für Wj., die nach dem 31.12.1998 beginnen; bisher gebildete Passivposten waren gewinnerhöhend aufzulösen (§ 52 Abs. 12a idF des StBereinG; dazu BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 375). Abs. 5 Nr. 4 ist damit gegenstandslos.

189 5. Mitreeder einer Reederei (Abs. 5 Nr. 5)

Abs. 5 Nr. 5 ist durch das StBereinG 1985 (BGBl. I 1984, 1493) in das Gesetz eingefügt worden, um Bestrebungen entgegenzuwirken, die Partenreederei der Publikumsfinanzierung zugänglich zu machen, indem bestimmte Formen der Einschränkung der persönlichen Haftung vereinbart werden (sog. Partenreederei mit beschränkter Haftung, vgl. Begr. des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 10/2370, 11). Nach § 507 HGB haften die einzelnen Mitreeder mit ihrem gesamten Vermögen, aber summenmäßig beschränkt und als Teilschuldner nur nach dem Verhältnis der Größe ihrer Schiffsparts (K. SCHMIDT, Die Partenreederei als Handelsgesellschaft, 1995, 69). Dies macht ihre Haftung allerdings noch nicht vergleichbar mit der eines Kommanditisten (vgl. zur – ebenfalls nicht ausreichenden – quotalen Haftungsbeschränkung bei GbR-Gesellschaftern BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492), da damit weder ihre persönliche Haftung ausgeschlossen noch ihre Inanspruchnahme unwahrscheinlich ist. Es gelten insoweit die für die GbR maßgeblichen Grundsätze (vgl. Anm. 186 zu Abs. 5 Nr. 2). Da die Aufzählung in Abs. 5 ohnehin nicht abschließend ist („insbesondere“), kann bezweifelt werden, ob es der Regelung in Abs. 5 Nr. 5 bedurfte. Sie stellt aber zumindest klar, dass diese Beteiligungsform am gleichen Maßstab wie eine GbR nach Abs. 5 Nr. 2 zu messen ist und nicht lediglich an der allgemeinen Formulierung des Abs. 5 Halbs. 1. Die Abschaffung der Gesellschaftsform Partenreederei durch das Gesetz zur Reform des Seehandelsrechts v. 20.4.2013, BGBl. I 2013, 813 mit Wirkung für die Zukunft ändert nichts an der Behandlung von Altfällen nach den hier dargestellten Grundsätzen. Der fehlerhaft gewordene statische Verweis auf § 489 HGB ist unschädlich, da es sich um eine Regelbeispielzählung handelt.