

Hinweis 15a EStH 2010

Einkommensteuer-Hinweise 2010

Bundesrecht

Titel: Einkommensteuer-Hinweise 2010

Normgeber: Bund

Redaktionelle Abkürzung: EStH 2010

Gliederungs-Nr.: [keine Angabe]

Normtyp: Verwaltungsvorschrift

Hinweis 15a EStH 2010

Allgemeines

Die Frage der Zurechnung von Einkünften wird durch die Regelung des § 15a Abs. 1 bis 4 EStG nicht berührt. Verlustanteile, die der Kommanditist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht ausgleichen oder abziehen darf, werden diesem nach Maßgabe der vom BFH für die Zurechnung von Einkünften entwickelten Grundsätze zugerechnet (>BFH vom 10.11.1980 - BStBl 1981 II S. 164, vom 19.3.1981 - BStBl II S. 570, vom 26.3.1981 - BStBl II S. 572, vom 5.5.1981 - BStBl II S. 574, vom 26.5.1981 - BStBl II S. 668 und 795 und vom 22.1.1985 - BStBl 1986 II S. 136). Daher mindern diese Verlustanteile auch die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

Anwendungsbereich

§ 15a EStG gilt für sämtliche Kommanditgesellschaften, nicht nur für Verlustzuweisungsgesellschaften (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 474).

Auflösung des negativen Kapitalkontos

- Beim Wegfall eines durch Verlustzurechnung entstandenen negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten ergibt sich in Höhe dieses negativen Kapitalkontos ein steuerpflichtiger Gewinn des Kommanditisten. Dieser Gewinn entsteht zu dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb der KG veräußert oder aufgegeben wird. Soweit jedoch schon früher feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt, ist dieser Zeitpunkt maßgebend (>BFH vom 10.11.1980 - BStBl 1981 II S. 164). Ist das negative Kapitalkonto des Kommanditisten zu Unrecht nicht aufgelöst worden und die Veranlagung bestandskräftig, kann die Auflösung im Folgejahr nachgeholt werden (>BFH vom 10.12.1991 - BStBl 1992 II S. 650).
- Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos ist sachlich unbillig, wenn dieses durch Verluste entstanden ist, für die die Möglichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG nicht genutzt werden konnte (>BFH vom 26.10.1994 - BStBl 1995 II S. 297), oder durch Verluste aus gewerblicher Tierzucht entstanden ist, die sich wegen § 15 Abs. 4 EStG nicht ausgewirkt haben (>BFH vom 25.1.1996 - BStBl II S. 289).
- Auch bei vorzeitigem Fortfall des negativen Kapitalkontos kann eine überschießende Außenhaftung des Kommanditisten nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (>BFH vom 26.9.1996 - BStBl 1997 II S. 277).

Beispiele

1. Grundfall

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 €.

tatsächlich geleistete Einlage (= Kapitalkonto 01.01.01)	110.000 €
Verlustanteil des Kommanditisten 01	300.000 €

Kapitalkonto 31.12.01 - 190.000 €

Lösung:

ausgleichsfähig	nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	110.000 €
	nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG	90.000 €
verrechenbar	nach § 15a Abs. 2 EStG	100.000 €

2. **Spätere Rückzahlung der Hafteinlage**

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 €.

Jahr 01: tatsächlich geleistete Einlage
(= Kapitalkonto 01.01.01) 100.000 €
Verlustanteil 01 250.000 €

Lösung:

ausgleichsfähig	nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	100.000 €
	nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG	100.000 €
verrechenbar	nach § 15a Abs. 2 EStG	50.000 €

Jahr 02: Resteinzahlung Haftkapital 100.000 €
Verlustanteil 02 50.000 €

Lösung:

ausgleichsfähig (R 15a Abs. 3 Satz 8)		0 €
verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG		50.000 €

Jahr 03: Rückzahlung Kommanditeinlage 60.000 €
Verlustanteil 03 40.000 €

Lösung:

ausgleichsfähig (R 15a Abs. 3 Satz 9)		0 €
verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG		40.000 €

Keine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG , weil die Außenhaftung auf Grund der Einlageminderung in Höhe von 60.000 € wieder auflebt.

3. **Gewinne und Entnahmen bei vorhandenem verrechenbaren Verlust**

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 €.

Jahr 01: tatsächlich geleistete Einlage
(= Kapitalkonto 01.01.01) 200.000 €
Verlustanteil 01 220.000 €
Kapitalkonto 31.12.01 - 20.000 €

Lösung:

ausgleichsfähig nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	200.000 €
verrechenbar nach § 15a Abs. 2 EStG	20.000 €

Jahr 02:	Entnahme 02	60.000 €
	Gewinnanteil 02	40.000 €
	Kapitalkonto 31.12.02	- 40.000 €
<u>Lösung:</u>		
zu versteuernder Gewinnanteil:		
	Gewinnanteil (vor § 15a Abs. 2 EStG)	40.000 €
	abzgl. verrechenbarer Verlust 01	- 20.000 €
	in 02 zu versteuern	20.000 €
	Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG	0 €
Keine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG , weil durch die Einlageminderung in 02 die Außenhaftung des Kommanditisten i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 60.000 € wieder auflebt.		

4. Liquidation - § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 €.

bis zum Zeitpunkt der Liquidation tatsächlich geleistete Einlage	100.000 €
bis zum Zeitpunkt der Liquidation ausgleichsfähige Verluste	200.000 €
negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt der Liquidation	- 100.000 €
anteiliger Liquidationsgewinn	a) 50.000 €
	b) 110.000 €

Der Liquidationsgewinn wird zunächst zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos verwandt.

Im Fall a) braucht der Kommanditist das verbleibende negative Kapitalkonto nicht aufzufüllen.

Im Fall b) erhält der Kommanditist nach Auffüllung seines negativen Kapitalkontos noch 10.000 € ausbezahlt.

Lösungen:

Fall a)	Liquidationsgewinn	50.000 €
	Wegfall des negativen Kapitalkontos	50.000 €
	Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 EStG	100.000 €
Fall b)	Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 EStG	110.000 €
	(keine Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos, da es durch den Liquidationsgewinn gedeckt ist)	

BGB -Innengesellschaft

- Verluste des nicht nach außen auftretenden Gesellschafters einer BGB -Innengesellschaft, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, sind nicht ausgleichsfähig, sondern nur nach § 15a EStG verrechenbar. Das gilt auch dann, wenn sich der Gesellschafter gegenüber dem tätigen Gesellschafter zum Verlustausgleich verpflichtet hat (>BFH vom 10.7.2001 - BStBl 2002 II S. 339).
- Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB -Innengesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustausgleich. Die Inanspruchnahme aus solchen Verpflichtungen ist als Einlage zu behandeln, die für frühere Jahre festgestellte verrechenbare Verluste nicht ausgleichsfähig macht (>BFH vom 5.2.2002 - BStBl II S. 464).

Bürgschaft

Eine Gewinnzurechnung auf Grund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos ist nicht vorzunehmen, wenn der ausscheidende Kommanditist damit rechnen muss, dass er aus einer Bürgschaft für die KG in Anspruch genommen wird (>BFH vom 12.7.1990 - BStBl 1991 II S. 64).

Einlageminderung

Wird bei Bestehen eines negativen Kapitalkontos eine die Haftsumme übersteigende Pflichteinlage (z. B. ein Agio) entnommen, kommt es insoweit bis zur Höhe der Haftsumme zum Wiederaufleben der nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Haftung, so dass eine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG zu unterbleiben hat (>BFH vom 6.3.2008 - BStBl II S. 676).

Einlagen

- Einlagen, die vor dem 25.12.2008 zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht worden sind (> § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG), schaffen Verlustausgleichspotential für spätere Wirtschaftsjahre (>BFH vom 26.6.2007 - BStBl II S. 934 und BMF vom 19.11.2007 - BStBl I S. 823). Dies gilt auch für Einlagen eines atypisch stillen Gesellschafters (>BFH vom 20.9.2007 - BStBl 2008 II S. 118).
- Leistet der Kommanditist zusätzlich zu der im Handelsregister eingetragenen, nicht voll eingezahlten Hafteinlage eine weitere Sach- oder Bareinlage, kann er im Wege einer negativen Tilgungsbestimmung die Rechtsfolge herbeiführen, dass die Haftungsbefreiung nach § 171 Abs. 1 2. Halbsatz HGB nicht eintritt. Das führt dazu, dass die Einlage nicht mit der eingetragenen Hafteinlage zu verrechnen ist, sondern im Umfang ihres Wertes die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos verhindert und auf diese Weise nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit von Verlusten führt (>BFH vom 11.10.2007 - BStBl 2009 II S. 135 und vom 16.10.2008 - BStBl 2009 II S. 272).

Formwechsel mit steuerlicher Rückwirkung

Wird eine GmbH in eine KG formwechselnd und nach § 2 i. V. m. § 9 UmwStG rückwirkend umgewandelt, ist für Zwecke der Bestimmung der den Rückwirkungszeitraum betreffenden verrechenbaren Verluste i. S. v. § 15a EStG auch die Haftungsverfassung des entstandenen Rechtsträgers (KG) auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückzubeziehen. Dabei ist nach den aus der Rückwirkungsfiktion abgeleiteten steuerlichen Kapitalkontenständen zu bestimmen, in welcher Höhe den Kommanditisten ausgleichsfähige Verluste nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (Verlustausgleich gem. geleisteter Einlagen) zuzurechnen sind. Auch die Haftsumme für den erweiterten Verlustausgleich ist gem. § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG rückwirkend zu berücksichtigen (>BFH vom 3.2.2010 - BStBl II S. 942).

Kapitalkonto

- Zum Umfang des Kapitalkontos i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627).
- Beteiligungskonto/Forderungskonto >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627), BFH vom 23.1.2001 (BStBl II S. 621) und BFH vom 16.10.2008 (BStBl 2009 II S. 272).
- Finanzplandarlehen sind Darlehen, die nach den vertraglichen Bestimmungen während des Bestehens der Gesellschaft vom Kommanditisten nicht gekündigt werden können und im Fall des Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft mit einem evtl. bestehenden negativen Kapitalkonto verrechnet werden. Sie erhöhen das Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG (>BFH vom 7.4.2005 - BStBl II S. 598).

Saldierung des Schattengewinns mit verrechenbaren Verlusten aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung

Der während der Tonnagebesteuerung gem. § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG im Wege einer Schattenrechnung zu ermittelnde Gewinn ist mit dem aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung entstandenen verrechenbaren

Verlust nach § 15a Abs. 2 EStG zu saldieren. Davon unberührt bleibt die Verrechnung auch mit einem hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG (>BFH vom 20.11.2006 - BStBl 2007 II S. 261).

Saldierung von Ergebnissen aus dem Gesellschaftsvermögen mit Ergebnissen aus dem Sonderbetriebsvermögen

Keine Saldierung von Gewinnen und Verlusten aus dem Gesellschaftsvermögen mit Gewinnen und Verlusten aus dem Sonderbetriebsvermögen (>BMF vom 15.12.1993 - BStBl I S. 976 und BFH vom 13.10.1998 - BStBl 1999 II S. 163).

Sanierungsgewinn

- Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163 , 222 , 227 AO) >BMF vom 27.3.2003 (BStBl I S. 240), Rn. 8; zur Anwendung des BMF-Schreibens auf Gewinne aus einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) und aus einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) >BMF vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 18).
- Soweit der beim Ausscheiden des Kommanditisten bestehende verrechenbare Verlust durch Verrechnung mit dem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht aufgezehrt worden ist, ist er in Höhe des Anteiles an einem Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. in einen ausgleichsfähigen Gewinn umzuqualifizieren (>BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 748).

Stille Reserven

Bei Anwendung des § 15a EStG sind vorhandene stille Reserven nicht zu berücksichtigen (>BFH vom 9.5.1996 - BStBl II S. 474).

Übernahme des negativen Kapitalkontos

In Veräußerungsfällen findet § 52 Abs. 33 EStG keine Anwendung (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745). Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos führt beim eintretenden Kommanditisten auch dann nicht zu einem sofort ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlust, wenn es nicht durch stille Reserven im Betriebsvermögen gedeckt ist (>BFH vom 14.6.1994 - BStBl 1995 II S. 246). Entsprechendes gilt, wenn nach dem Gesellschafterwechsel die neu eingetretenen Gesellschafter Einlagen leisten (>BFH vom 19.2.1998 - BStBl 1999 II S. 266). Für den Erwerber stellen die gesamten Aufwendungen zum Erwerb des Anteils einschließlich des negativen Kapitalkontos Anschaffungskosten dar (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745). Dies gilt auch, wenn der Kommanditanteil an einen Mitgesellschafter veräußert wird (>BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 745).

Unentgeltliche Übertragung

Der verrechenbare Verlust des ausscheidenden Gesellschafters einer zweigliedrigen KG geht bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf den das Unternehmen fortführenden Gesellschafter über. Die Zurechnung des verrechenbaren Verlustes hat im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG zu erfolgen (>BFH vom 10.3.1998 - BStBl 1999 II S. 269).

Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Gesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

>BMF vom 30.6.1994 (BStBl I S. 355)

Verfassungsmäßigkeit

- Es bestehen keine ernsthaften Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG (>BFH vom 19.5.1987 - BStBl 1988 II S. 5 und vom 9.5.1996 - BStBl II S. 474).
- Die Beschränkung des erweiterten Verlustausgleichs und Verlustabzugs auf den Fall der Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 265).

Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG

Zum Verhältnis der Verlustabzugsbeschränkung bei Verlusten aus atypisch stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften zu § 15a EStG
>BMF vom 19.11.2008 (BStBl I S. 970)

Verlustrausgleich

- Der erweiterte Verlustrausgleich kommt bei Kommanditisten von Altbetrieben auch in Betracht, wenn ihnen vor 1985 ausgleichsfähige Verluste zugerechnet worden sind, die zu einem negativen Kapitalkonto in Höhe ihres Haftungsbetrags geführt haben (>BFH vom 26.8.1993 - BStBl 1994 II S. 627).
- Der erweiterte Verlustrausgleich kommt nicht in Betracht, wenn sich die Haftung des Kommanditisten aus anderen Vorschriften als § 171 Abs. 1 HGB ergibt (>BFH vom 14.12.1999 - BStBl 2000 II S. 265).
- Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB -Innengesellschafters oder eines atypisch stillen Gesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustrausgleich (>BFH vom 5.2.2002 - BStBl II S. 464 und BFH vom 11.3.2003 - BStBl II S. 705).
- Der erweiterte Verlustrausgleich des Kommanditisten mindert sich um den Teil der im Handelsregister eingetragenen Hafteinlage, der der Beteiligung des atypisch still Unterbeteiligten an der Unterbeteiligungsgesellschaft mit dem Kommanditisten entspricht (>BFH vom 19.4.2007 - BStBl II S. 868).

Verlustverrechnung bei Einlageminderung

Der einem Kommanditisten bei einer Einlageminderung als fiktiver Gewinn zuzurechnende Betrag ist nach § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG auf den Betrag der Verlustanteile begrenzt, der im Jahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Jahren ausgleichsfähig war. Für die Ermittlung dieses begrenzten Betrags sind die ausgleichsfähigen Verlustanteile mit den Gewinnanteilen zu saldieren, mit denen sie hätten verrechnet werden können, wenn sie nicht ausgleichsfähig, sondern lediglich verrechenbar i. S. d. § 15a Abs. 2 EStG gewesen wären. Hierbei kommt die fiktive Saldierung eines Verlustanteils mit einem Gewinnanteil eines vorangegangenen Jahres nicht in Betracht (>BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 798).

Verrechenbare Werbungskostenüberschüsse

> H 20.1 (Stiller Gesellschafter)

> H 21.2 (Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG)

Vertraglicher Haftungsausschluss bei Gesellschaftern mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

- Trotz vertraglichem Haftungsausschluss liegt keine Haftungsbeschränkung nach § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG vor, wenn ein Teil der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der GbR bürgt und die übrigen Gesellschafter die bürgenden Gesellschafter intern von der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft freistellen (>BFH vom 25.7.1995 - BStBl 1996 II S. 128).
- Zur Haftungsbeschränkung bei einer GbR >BMF vom 18.7.2000 (BStBl I S. 1198) und vom 28.8.2001 (BStBl I S. 614).

Wechsel der Rechtsstellung eines Gesellschafters

- Allein auf Grund des Wechsels der Rechtsstellung eines Kommanditisten in diejenige eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters (z. B. auf Grund der Umwandlung der Gesellschaft) ist der für ihn bisher festgestellte verrechenbare Verlust nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umzuqualifizieren (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 115). Die bisher festgestellten verrechenbaren Verluste können jedoch über den Wortlaut des § 15a Abs. 2 EStG hinaus mit künftigen Gewinnanteilen des Gesellschafters verrechnet werden (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 115). Findet der Wechsel in die Rechtsstellung eines unbeschränkt haftenden

Gesellschafters innerhalb eines Wirtschaftsjahres statt, ist § 15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 118).

- Wechselt der Komplementär während des Wirtschaftsjahrs in die Rechtsstellung eines Kommanditisten, ist § 15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr und damit für den dem Gesellschafter insgesamt zuzurechnenden Anteil am Ergebnis der KG zu beachten (>BFH vom 14.10.2003 - BStBl 2004 II S. 118).
- Der Wechsel der Gesellschafterstellung findet zum Zeitpunkt des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses statt. Der Zeitpunkt des Antrages auf Eintragung im Handelsregister ist unmaßgeblich (>BFH vom 12.2.2004 - BStBl II S. 423).