

chen Betriebsgrundlagen. Besondere Aufmerksamkeit verdient dabei das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters bei der optierenden Personenhandelsgesellschaft und davon wiederum Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH.

Hierbei sind verschiedene Themenkomplexe voneinander abzugrenzen:

20

1. Zunächst ist die Frage aufgeworfen, ob es sich bei den Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH überhaupt um Sonderbetriebsvermögen handelt. Sonderbetriebsvermögen sind solche Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) Eigentum eines Mitunternehmers stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der eigenen Beteiligung des Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen II) dienen.²⁷ Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH gehören dann zu seinem Sonderbetriebsvermögen, wenn sich die Geschäftstätigkeit der GmbH auf die Geschäftsführung bei der KG beschränkt oder ein daneben bestehender eigener Geschäftsbetrieb der GmbH von ganz untergeordneter Bedeutung ist.²⁸ Liegen diese Voraussetzungen vor, gehören diese Geschäftsanteile zum Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten bei der Mitunternehmerschaft.
2. Weiterhin muss es sich bei den Geschäftsanteilen um eine „**funktional wesentliche Betriebsgrundlage**“ des Mitunternehmeranteils handeln. Dies ist nicht allein deshalb zu bejahen, weil sie zum Sonderbetriebsvermögen II zählen. Die hierzu notwendige (und hinreichende) dienende Funktion besagt noch nichts über die funktionale Wesentlichkeit.²⁹ Die Finanzverwaltung hat zur funktionalen Wesentlichkeit der Geschäftsanteile an der Komplementärin Stellung genommen und sie in Abhängigkeit der Beteiligungshöhe des Kommanditisten am Vermögen der Kommanditgesellschaft sowie an der Komplementärin bejaht oder verneint:³⁰
 - ist der Kommanditist zu nicht mehr als 50% an der GmbH & Co. KG beteiligt, kommt es darauf an, ob er seinen Willen auch in der Komplementärin durchsetzen kann, was regelmäßig eine Mehrheitsbeteiligung voraussetzt. Eine Minderheitsbeteiligung von sogar unter 10% reicht demgegenüber aus, wenn die nach der Satzung der Komplementärin erforderliche Stimmenmehrheit die Zustimmung des Minderheitsgesellschafters erforderlich macht.
 - Ist der Kommanditist zu mehr als 50% und zu weniger als 100% an der Kommanditgesellschaft beteiligt, ist die Beteiligung an der Komplementärin nicht wesentlich, weil ihm schon aufgrund seiner mehrheitlichen Beteiligung in der Personengesellschaft die Möglichkeit verliehen ist, seinen geschäftlichen Willen durchzusetzen.
 - Ist der Kommanditist zu 100% an der Kommanditgesellschaft beteiligt, ist seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH ohne Rücksicht auf deren Höhe wesentliche Betriebsgrundlage, weil erst diese Beteiligung die Errichtung eines Unternehmens in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG ermöglicht.
3. Schließlich muss noch der Sonderfall einer auf die Geschäftsführungsfunktion in der Kommanditgesellschaft beschränkten Komplementär-GmbH besonders betrachtet werden. Im „normalen“ Formwechsel von einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft kann regelmäßig auf die Übertragung der Anteile an der Komplementär-GmbH verzichtet werden, weil die Komplementärin infolge des Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft funktionslos wird.³¹ Diese Erwägung greift im Falle der Option gemäß § 1a KStG gerade nicht, weil die Personenhandelsgesellschaft zivilrechtlich fortbesteht und die Komplementärin weiterhin zur Handlungsfähigkeit der Kommanditgesell-

²⁷ BFH 30.3.1993 – VIII R 8/91 Rn. 28 = BStBl. II 1993, 864 = BeckRS 1993, 22010662.

²⁸ ZB BFH – VIII R 12/99 Rn. 16 = BStBl. II 2001, 825 = BeckRS 2001, 24001289.

²⁹ BFH 25.11.2009 – I R 72/08 Rn. 19 = BStBl. II 2010, 471 = BeckRS 2009, 24003913; aA D/P/M/Patt UmwStG § 20 Rn. 137 (grds. wesentliche Betriebsgrundlage).

³⁰ OFD NRW 21.6.2016 = BeckVerw 331403 = DB 2016, 1907 (Neuregelung v. 22.3.2023 nicht veröffentlicht); OFD Frankfurt a.M. = BeckVerw 282746 = DB 2014, 1227.

³¹ BFH 16.12.2009 – I R 97/08 Rn. 23 = BStBl. II 2010, 808 = BeckRS 2009, 24003988.

schaft im Rechtsverkehr erforderlich ist.³² Hierzu wird im Entwurf des Wachstumshancengesetzes erleichternd geregelt, dass dem Abs. 2 S. 2 des § 1a KStG, der die entsprechende Anwendung der §§ 1 und 25 des UmwStG anordnet, ein Halbsatz angefügt werden sollte, nach dem die Zurückbehaltung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH allein die Buchwertfortführung gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG nicht ausschließen soll.³³

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des Wachstumshancengesetzes bestehen insbesondere bei Übertragungen im Voraus Bedenken, weil die Option – anders als der echte Formwechsel – keine steuerliche Rückwirkung hat.³⁴ Liegt dieser zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang nicht vor, ist § 25 nicht anwendbar; in diesem Fall kommt stattdessen § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zur Anwendung mit der Folge, dass es zu einem rückwirkenden Ansatz des Teilwertes wegen Verletzung der wirtschaftsgutsbezogenen (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG) oder anteilsbezogenen Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG) kommen kann.³⁵

3. Besteuerung nach Wirksamwerden der Option

- 21 Die Option zur Körperschaftbesteuerung zieht verschiedene Rechtsfolgen auf der Ebene der Gesellschaft sowie der Gesellschafter nach sich:
- 22 **a) Gesellschaft.** § 1a Abs. 2 S. 4 KStG ordnet die Erfassung des im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz – welche die Gesellschaftsbilanz³⁶ sowie Ergänzungs- und Sonderbilanzen umfasst³⁷ – auszuweisenden Eigenkapitals auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft an. Dieser Regelung bedarf es, weil die optierende Personenhandels-gesellschaft nicht über Nennkapital im Sinne des § 27 KStG verfügt.
- 23 § 8 Abs. 3 S. 2 und 3 KStG betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen gelten für die optierende Gesellschaft entsprechend.³⁸
- 24 **b) Gesellschafter.** Das Verhältnis der Gesellschafter zur optierenden Gesellschaft wird durch § 1a Abs. 3 S. 1 und 2 KStG geregelt; durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen führen grundsätzlich zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese Gleichstellung der optierenden Gesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft wird nochmals in § 17 Abs. 1 S. 3 EStG vollzogen, wonach Anteile an einer nach § 1a KStG optierenden Gesellschaft als Kapitalgesellschaftsanteile gelten. Die Beteiligungshöhe, die mindestens 1% betragen muss, wird grundsätzlich nach den gesellschaftsvertraglich festgelegten festen Kapitalkonten, nach denen sich in der Regel Gewinnbezugs- aber auch Entnahmerechte richten (sog. Kapitalkonto I), bestimmt.³⁹ Der im BMF-Schreiben zu § 1a KStG in Rn. 61 S. 4 enthaltene Hinweis auf die Kapitalanteile im Sinne des Handelsrechts, falls keine vertragliche Regelung zu festen Kapitalkonten besteht, dürfte sich mit Inkrafttreten des MoPeG überholen, da die bislang vom Gesetz vorgesehenen variablen Kapitalanteile (§§ 120 Abs. 2, 167 Abs. 1 und 2 HGB bis 31.12.2023) fest vereinbarten Beteiligungsverhältnissen weichen, § 709 Abs. 3 BGB in der seit 1.1.2024 geltenden Fassung. Sollte vor Inkrafttreten des MoPeG das damalige gesetzliche Modell eines variablen Kapitalanteils gewählt worden sein, ist wohl auf sämtliche (variable) Kapitalkonten der Gesellschafter zum maßgeblichen steuerlichen Zeitpunkt abzustellen.⁴⁰

³² Blöchle/Dumser GmbHHR 2022, 72 (76).

³³ BT-Drs. 20/8628, 54.

³⁴ Bochmann/Bron NZG 2021, 613 (616).

³⁵ Blöchle/Dumser GmbHHR 2022, 72 (77).

³⁶ Früher: Gesamthandsbilanz.

³⁷ Widmann/Mayer/Schießl § 1a KStG Rn. 228.

³⁸ Blöchle/Dumser GmbHHR 2022, 72 (78).

³⁹ BMF 10.11.2021 Rn. 61 = BStBl. I 2021, 2212 = BeckVerw 563450.

⁴⁰ Levedag DStR Beih 41/2021, 3 (20); zweifelnd Brochmann/Bron NZG 2021, 613 (615).

§ 1a Abs. 3 S. 5 KStG bestimmt, dass Gewinnanteile erst dann als ausgeschüttet gelten, 25 wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Im Zeitpunkt dieser – ggf. fiktiven – Ausschüttung fällt Kapitalertragsteuer an, die von der optierenden Gesellschaft beim zuständigen Finanzamt anzumelden und abzuführen ist.⁴¹ Die Entnahme (Auszahlung) markiert dabei also den spätestmöglichen Zeitpunkt.

Besonderes Augenmerk verdient dabei die Frage, wann die Auszahlung eines Gewinn- 26 anteils verlangt werden kann. Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses verlangen kann, gelten mit der Feststellung als ausgeschüttet.⁴²

Nach dem gesetzlichen Regelungsvorschlag des HGB 2024 in der Fassung des MoPeG 27 sich folgendes:

Nach § 120 Abs. 1 HGB haben die geschäftsführungsbefugten Gesellschafter den Jahresabschluss aufzustellen und den Anteil jedes Gesellschafters am Gewinn oder Verlust zu ermitteln. Über die Feststellung des Jahresabschlusses entscheiden die Gesellschafter gemäß § 121 HGB durch Beschluss. Jeder Gesellschafter hat aufgrund des festgestellten Jahresabschlusses gemäß § 122 S. 1 HGB – vorbehaltlich des Satzes 2 – Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils.

Da die optierte Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandelsgesellschaft bestehen bleibt, 28 bleiben auch bisher unter Abweichung vom dispositiven Handelsrecht geführte Kontensysteme bestehen.

Es stellt sich dann wiederum die Frage, wann „Auszahlung verlangt werden kann“. Dies hängt wesentlich von den Einzelheiten des vereinbarten Kontenführungssystems ab. Die Ausschüttungsfiktion greift wohl jedenfalls dann, wenn die Gewinnanteile auf einem Konto verbucht werden, das als Fremdkapitalkonto (Verrechnungskonto, Darlehenskonto) zu qualifizieren ist.⁴³ Wird der Gewinn jedoch einem Eigenkapitalkonto gutgeschrieben, insbesondere einem Konto, dem auch Verluste gutgebracht werden, dürfte keine Ausschüttung anzunehmen sein.⁴⁴ Letzteres gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung aber nur dann, wenn die Auszahlung zu keinem Zeitpunkt verlangt werden konnte. Konnte der Gesellschafter Auszahlung verlangen, führt eine Verbuchung auf einem Eigenkapitalkonto zu einer fiktiven Ausschüttung und einer sofortigen Wiedereinlage.⁴⁵ Erfordert die Entnahme einen weiteren Gesellschafterbeschluss, dürfte die Ausschüttungsfiktion nicht eintreten.⁴⁶

Die zuvor beschriebenen Rechtsunsicherheiten sollen durch das Wachstumschancenge- 29 setz aufgelöst werden: Der Gesetzesentwurf bestimmt, dass die Alternative „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ gestrichen werden soll.⁴⁷ Eine Ausschüttung läge jedenfalls solange nicht vor, wie sich die Gewinne auf Eigenkapitalkonten der Gesellschaft befinden.

Im Vorfeld der Ausübung der Option besteht im Gesellschaftsvertrag regelmäßig Anpas- 30 sungsbedarf. Denn oftmals adaptieren Gesellschaftsverträge abweichend vom (bisherigen wie dem neuen) Handelsrecht das steuerliche Transparenzprinzip insofern, als derjenige Teil des Ergebnisses dem jeweiligen Gesellschafter zur Verfügung gestellt wird, der seiner persönlichen Ertragsteuerlast entspricht. Werden solche Regelungen trotz Ausübung der Option beibehalten, unterbleibt die dann mögliche Thesaurierung ohne Notwendigkeit mit den ertragsteuerlichen Folgen beim Gesellschafter.⁴⁸

⁴¹ BMF 10.11.2021 Rn. 76 = BStBl. I 2021, 2212 = BeckVerw 563450.

⁴² BMF 10.11.2021 Rn. 74 = BStBl. I 2021, 2212 = BeckVerw 563450.

⁴³ Dreßler/Kompolek Ubg 2021, 301 (307).

⁴⁴ Cordes/Kraft FR 2021, 401 (405).

⁴⁵ BMF 10.11.2021 Rn. 78 = BStBl. I 2021, 2212 = BeckVerw 563450.

⁴⁶ Herkens, GmbH-StB 2021, 356 (357).

⁴⁷ BT-Drs. 20/8628, 54.

⁴⁸ Bochmann/Bron NZG 2021, 613 (619).

IV. Ende der Option

- 31 Die Besteuerung der Personenhandelsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft endet aufgrund eines Antrages (§ 1a Abs. 4 S. 1 bis 3 KStG) oder ohne Antrag aufgrund veränderter Umstände (§ 1a Abs. 4 S. 4 bis 7 KStG).
- 32 Im Falle der Rückkehr zur transparenten Besteuerung aufgrund eines Antrags (Rückoption) sind die formellen Maßgaben wie sie bei der Option gelten (siehe → Rn. 13 ff.) zu beachten. Zuständig für die Entgegennahme des Antrags ist das Finanzamt, das für die Besteuerung der Körperschaften zuständig ist, es sei denn, das Bundeszentralamt für Steuern war für die Entgegennahme des Optionsantrags zuständig; dann ist der Rückoptionsantrag an dieses zu richten.
- 33 Die Rückoption gilt als Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft; ebenso wie bei der Option gibt es auch hier keine steuerliche Rückwirkung. Die Rückoption kann insbesondere zur Versteuerung der Gewinnrücklagen führen, die noch nicht der Besteuerung als Dividenden (dazu → Rn. 25 ff.) unterlagen.
- 34 Veränderte Umstände, die zum Ende der Körperschaftbesteuerung führen, liegen etwa vor, wenn die optierende Gesellschaft keine Personenhandelsgesellschaft mehr ist oder, falls sie als ausländische einer Personenhandelsgesellschaft vergleichbare Gesellschaft einen Optionsantrag gestellt hat, im Staat ihres Sitzes oder ihrer Geschäftsleitung keiner der Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer mehr unterliegt, etwa aufgrund einer dem deutschen Recht entsprechenden Rückoption. Veränderte Umstände liegen auch bei Anwachsung auf den letzten Gesellschafter gemäß § 1a Abs. 4 S. 5 KStG vor, da Einzelunternehmer von der Option keinen Gebrauch machen können. Das Ende der Körperschaftbesteuerung wegen veränderter Umstände kann – im Gegensatz zu Option und Rückoption – auch unterjährig eintreten.
- 35 In diesen Fällen liegt grundsätzlich ein Sperrfristverstoß gemäß § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG mit der Folge der Entstehung eines Einbringungsgewinns I vor. Diese Folge tritt jedoch im Falle des § 1a Abs. 4 S. 7 KStG nicht ein, wenn es infolge der Anwachsung auf eine Körperschaft nicht zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes kommt.⁴⁹
- 36 Ob eine Option steuerlich sinnvoll ist, lässt sich nicht allgemein beantworten. Sie ermöglicht zwar einen steuerlichen „Formwechsel“ außerhalb des UmwG. Dieser wird jedoch nicht für alle Steuerarten nachvollzogen. Zu beachten ist auch, dass die Rückoption oftmals steuerliche Folgen nach sich zieht. Die hierfür nötige Liquidität muss ggf. durch Anpassung des Gesellschaftsvertrages sichergestellt werden.

⁴⁹ Dreßler/Kompolek Ubg 2021, 301 (306).

§ 7 Verlustausgleichsbeschränkung gemäß § 15a EStG

Übersicht

	Rn.
I. Wirkungsweise der Verlustausgleichsbeschränkung	1
II. Verlustausgleichsvolumen gemäß § 15a EStG	12
1. Steuerliches Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG	12
2. Überschiebende Außenhaftung nach § 171 HGB	27
III. Fiktive Gewinnzurechnung durch Entnahmen	34
IV. § 15a bei Wechsel vom Kommanditisten zum unbeschränkt haftenden Gesellschafter und umgekehrt	47
1. Wechsel vom Kommanditisten zum unbeschränkt haftenden Gesellschafter	48
2. Wechsel vom Komplementär zum Kommanditisten	50
V. § 15a bei Wechsel im Gesellschafterbestand	51
1. Unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Übertragung des Kommanditanteils	52
2. Entgeltliche Übertragung des Kommanditanteils	57
VI. Verlustverrechnung bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften	66

Schrifttum:

Autenrieth, Verlustübernahme bei Personengesellschaften, NWB Blickpunkt Steuern 3/2004, 809; Biergans, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung beschränkt haftender Personengesellschafter, DStR 1981, 3; Bordewin, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze, BB 1980, 1033; Bordewin, Verlustausgleich und Verlustabzug bei Personengesellschaften – insbesondere nach neuester Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1994, 673; Claudy/Steger, Einlagen und § 15a EStG – Zur Notwendigkeit eines außerbilanziellen Korrekturpostens, DStR 2004, 1504; Dörfner/Zerbe, Lockin-Effekte durch § 15a EStG bei Veräußerungen von Anteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 2012, 1212; Erhardt/Zeller, Steuerverneutraler Forderungsverzicht durch Gesellschafter einer (Familien-) Personengesellschaft zur Abwendung einer bilanziellen Überschuldung DStR 2012, 1636; Fischer/Lackus, Probleme mit der Nicht-Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2014, 302; Gail/Düll/Heß-Emmerich/Fuhrmann, Aktuelle Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts, DB 1998, Beilage 19; Gschwendtner, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DStR 1995, 914; Haas, Die steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos der KG beim Anteilsverkauf, DStR 2021, S. 2830; Heißenberg, Verluste bei beschränkter Haftung, KÖSDI 2001, 12948; Hempe/Huber, Die Reihenfolge der Verlustverrechnung beim Zusammentreffen von Veräußerungsgewinnen mit laufenden und § 15a-EStG-Verlusten, DStR 2013, 1217; Herbst/Stegemann, Neues zur korrespondierenden Bilanzierung – Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke bei Erwerb von Mitunternehmeranteilen und Gesellschafterdarlehen, DStR 2017, 2081; Heuermann, „Nachträgliche“ Einlagen – Neue steuerliche Regeln zur Einlagefinanzierung bei Personengesellschaften – ein Beispiel für Kommunikationsstörungen zwischen staatlichen Gewalten, NZG 2009, 321; Hollatz, Die Abgrenzung von Gesamthandsvermögen bei Kapitalüberlassung eins Personengesellschafters, DStR 1994, 1673; Kempermann, § 15a im Spiegel der neuen Rechtsprechung, StBjB 1996/97, 317; Kempermann, Neue Rechtsprechung zu § 15a EStG: Einlagen bei negativem Kapitalkonto und Wechsel der Gesellschafterstellung, DStR 2004, 1515; Kempf/Hillringhaus, § 15a EStG als Hemmschuh bei Unternehmensreorganisationen und Unternehmensverkäufen?, DB 1996, 12; Kolbeck, Der Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG – Auswirkungen des BFH-Urteils vom 14.5.1991 VIII R31/88 –, DB 1992, 2060; Kratsch, Unzulässige Passivierung bei Rangrücktritt, KSR Nr. 4 v. 6.4.2012, S. 3; Kurth/Delhaes, Die Entsperrung kapitalersetzender Darlehen, DB 2000, 2577; Ley, Gesellschafterkonten der OHG und KG: Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Charakterisierung und Bedeutung, KÖSDI 1994, 9972; Kurth/Delhaes, Besteuerungsfragen bei „doppelstöckigen“ Personengesellschaften, KÖSDI 1996, 10923; Kurth/Delhaes, Die Anwendung von § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, DStR 2004, 1498; Mayer, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft – Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, DB 2003, 2034; Nickel/Bodden, Verlustausgleich und Verlustverrechnung nach § 15a EStG bei doppelstöckigen Kommanditgesellschaften, FR 2003, 391; Niehus/Wilke, Einlagen des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto sowie Haftungsausweitung aufgrund Wechsels der Rechtsstellung, FR 2004, 677; Prinz/Thiel, § 15a EStG und Sonderbetriebsvermögen, DStR 1994, 341; Pyszka, Ernstliche Zweifel am Saldierungsverbot des § 15a EStG – Anmerkung zum Beschluß des BFH vom 12.9.1996, BB 1997, 2153; Rätke, Der Rangrücktritt im Insolvenz- und Steuerrecht – Fallstricke bei der Formulierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BBK Nr. 1 v. 4.1.2013, S. 27; Rodewald, Erhöhung des ausgleichsfähigen Verlusts nach § 15a EStG, GmbHR 2004, 563; Ruban, Zum Begriff der Einlagenminderung in § 15a III EStG, in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, FS F. Klein, 781; Sahrman, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten nach § 15a EStG, DStR 2012, S. 1109; Schmidt, Steuerrechtliche Gewinnermittlung und -zurechnung

nung bei doppelstöckigen Personengesellschaften – Versuch einer Bestandsaufnahme für die Praxis, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS A. Moxter, 1116; Söffing/Wrede, Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (Teil I), FR 1980, 365; Söffing, Das negative Kapitalkonto im Einkommensteuerrecht, NWB F3, 8805; Sundermeier, Die mehrstöckige Personengesellschaft im Licht des § 15a EStG, DStR 1994, 1477; Theisen, Gewinne der dritten Art? – Anmerkungen zum „Saldierungsverbot“ nach § 15a Abs. 2 EStG, DStR 1998, 99; Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2012; Uelner, Aktuelles zu steuerbegünstigten Kapitalanlagen aus der Sicht der Finanzverwaltung, StBjB 1981/82, 107; Uelner/Dankmeyer, Die Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften nach dem Änderungsgesetz vom 20.8.1980 (sog. § 15a-Gesetz), DStZ 1981, 12; van Lishaut, § 15a EStG nach der Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens, FR 1994, 273; Wacker, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 14.10.2003 VIII R32/01, HFR 2004, 135; Wacker, „Vorgezogenen Einlagen“ und § 15a EStG – Erste Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 14.10.2003 VIII R32/01, DB 2004, 11; Wassermeyer, § 15a EStG: Eine Herausforderung für den steuerlichen Berater – Gestaltungshinweise für das Nutzbarmachen steuerlicher Verluste, DB 1985, 2634, Zerbe/Hafner, Bestimmung des Kapitalkontos und nur verrechenbarer Verluste iSv § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 2015, 1292.

I. Wirkungsweise der Verlustausgleichsbeschränkung

- 1 Tragendes Element der Besteuerungskonzeption von Mitunternehmerschaften¹ ist das sog. Feststellungsprinzip. Gewinne und Verluste der Personengesellschaft werden dem Mitunternehmer entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel unmittelbar zugerechnet. Anteilige Verluste aus der Mitunternehmerschaft können hiernach auf der Ebene der Gesellschafter mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Bei steuerlich orientierten Investitionen wird diese Verlustverrechnungsmöglichkeit gezielt als Gestaltungselement verwendet. Ausgelöst durch die sog. **Verlustzuweisungsgesellschaften** wurde deshalb die Verlustausgleichsbeschränkung gemäß § 15a EStG für **beschränkt haftende Gesellschafter** von Personengesellschaften eingefügt. Diese restriktive Vorschrift ist ab dem Jahr 1980 allgemein für alle Gesellschaften anzuwenden,² ist also nicht mehr auf Verlustzuweisungsmodelle beschränkt. Für sog. Steuerstundungsmodelle gilt die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15b EStG.
- 1a Optiert eine Kommanditgesellschaft gem. § 1a KStG zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer, so sind auf diese Gesellschaft die für Kapitalgesellschaften geltenden Besteuerungsgrundsätze anzuwenden. Das für Mitunternehmerschaften geltende Transparenzprinzip ist hingegen nicht anzuwenden. Auf Kommanditgesellschaften, die gem. § 1a KStG zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer optiert haben, ist die Regelung des § 15a EStG daher nicht anwendbar.³
- 2 Obschon die Ursache für die Aufnahme des § 15a EStG in das Gesetz der Kampf gegen Steuersparmodelle war, hat dieser Anwendungsbereich mittlerweile an Bedeutung verloren. Hauptanwendungsfall des § 15a EStG ist mittlerweile die „normale“ Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Die finanzgerichtliche Interpretation der Vorschrift hat außerdem dazu geführt, dass sich § 15a EStG zu einer großen Belastung für mittelständische Personengesellschaften entwickelt hat. Die wirtschaftlichen Nachteile stehen in keinem Verhältnis und in keiner Beziehung zu dem ursprünglich verfolgten Gesetzeszweck.
- 3 Grundgedanke der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG ist, dass ein beschränkt haftender Gesellschafter Verluste nur insoweit mit anderen positiven Einkünften verrechnen kann, als er durch die Verluste der Personengesellschaft wirtschaftlich belastet ist.⁴ Der beschränkt haftende Gesellschafter haftet den Gläubigern der Personengesellschaft gegenüber nur bis zur Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Einlage (§§ 171

¹ Zu den Auswirkungen des MoPeG auf die Besteuerungskonzeption von Mitunternehmerschaften s. → § 1 Rn. 12, → § 2 Rn. 9.

² BFH 9.5.1996, GmbHR 1997, 45; krit. hierzu KSM/v. Beckerath EStG § 15a Rn. A 245–246; BFH 19.4.2007, BStBl. II 2007, 868.

³ Schmidt/Wacker EStG § 15a Rn. 31.

⁴ BR-Drs. 511/79.

Abs. 1, 172 Abs. 1 HGB). Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist (§ 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB). Eine wirtschaftliche Belastung des beschränkt haftenden Gesellschafters durch Verluste der Gesellschaft ist mithin gegeben, wenn der Gesellschaft **steuerliches Eigenkapital** zur Verfügung gestellt worden ist bzw. falls der Gesellschafter im **Außenverhältnis** gemäß § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB **haftet**. Überschreiten die anteiligen Verluste der Personengesellschaft die Grenze der wirtschaftlichen Belastung, entstehen sog. **verrechenbare Verluste**. Die verrechenbaren Verluste werden gem. § 15a Abs. 2 EStG auf der Ebene der Personengesellschaft gespeichert und können nur mit späteren Gewinnanteilen aus der Beteiligung an der Personengesellschaft ausgeglichen werden. Eine Verlustverrechnung auf der Ebene des Gesellschafters ist nicht möglich. Verfahrensrechtlich werden die verrechenbaren Verluste gesondert und ggf. einheitlich festgestellt (§ 15a Abs. 4 EStG). Der Feststellungsbescheid eines Jahres kann nur insoweit vom Steuerpflichtigen mittels Rechtsbehelfs angegriffen werden, als sich der verrechenbare Verlust dieses Jahres gegenüber dem verrechenbaren Verlust des Vorjahres verändert hat. Die Feststellung des verrechenbaren Verlustes kann mit der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung verbunden werden (§ 15a Abs. 4 S. 5 EStG).

Beispiel: A ist mit 100 % am Kapital der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Sein steuerliches Kapitalkonto am Jahresanfang t_1 beträgt 400 T-EUR. Die steuerlichen Ergebnisse aus der Gesellschaft entwickeln sich wie folgt:

Steuerliches Ergebnis:

- t_1 – 300 T-EUR
- t_2 – 200 T-EUR
- t_3 – 200 T-EUR
- t_4 + 150 T-EUR
- t_5 + 350 T-EUR

Lösungshinweis:

	t_0	t_1	t_2	t_3	t_4	t_5
Stand des steuerlichen Kapitalkontos zum Jahresende	400	100	-100	-300	-150	+200
Steuerlicher Ergebnisanteil A-GmbH & Co. KG		-300	-200	-200	+150	+350
Veränderung der verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG:		0	100	200	-150	-150
Ergebnisverrechnung auf der Ebene des Gesellschafters		-300	-100	0	0	+200

Die vereinfachte Darstellung zeigt, dass dem Gesellschafter die steuerlichen Ergebnisanteile der A-GmbH & Co. KG in vollem Umfang zugerechnet werden. Durch die Speicherfunktion des § 15a EStG wird jedoch die unmittelbare Verlustverrechnung eingeschränkt und auf spätere Zeiträume verlagert.

§ 15a EStG ist keine Verlustverrechnungsvorschrift, sondern eine Regelung über das Schicksal des Verlustanteils eines Gesellschafters, der diesem entsprechend den allgemeinen Regeln anteilig aus der Personengesellschaft zugewiesen worden ist.⁵ Verluste sind einem Mitunternehmer also auch dann zuzurechnen, wenn diese Verluste nicht **ausgleichsfähig**, sondern lediglich **verrechenbar** im Sinne des § 15a EStG sind. Eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, nach der ein Kommanditist über den Betrag seines Kapitalkontos hinaus keine Verluste zugewiesen bekommt, erfolgt außerhalb des Regelungsbereichs des

⁵ BFH 8.9.1992, BStBl. II 1993, 281; vgl. auch BFH 23.1.2001, BStBl. II 2001, 621.

§ 15a EStG. Diese Vereinbarung berührt vielmehr die Ermittlung des anteiligen Ergebnisanteils aus der Personengesellschaft.⁶

- 6 Unabhängig von der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG können Verluste der Personengesellschaft dem beschränkt haftenden Kommanditisten nur so lange zugewiesen werden, wie die Aussicht besteht, dass ein bestehendes negatives Kapitalkonto durch zukünftige Gewinne ausgeglichen werden kann. Sobald feststeht, dass ein **Ausgleich** des bestehenden **negativen Kapitalkontos** durch Zuweisung von Gewinnen **nicht** mehr erfolgen kann, ergeben sich folgende **Konsequenzen**:⁷
- Dem Kommanditisten wird kein anteiliger Verlust des Geschäftsjahres zugewiesen. Dies gilt allerdings nicht für Verluste aus einem eventuell vorhandenen Sonderbetriebsvermögen.⁸
 - Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten wird aufgelöst und führt in voller Höhe zu einem steuerlichen Gewinn des Kommanditisten,⁹ der jedoch mit etwaigen verrechenbaren Verlusten ausgeglichen werden kann.
 - Dem persönlich haftenden Gesellschafter wird in Höhe des negativen Kapitalkontos ein Verlust zugewiesen. Dies gilt auch für beschränkt haftende Gesellschafter, soweit dies nach dem Stand der Kapitalkonten noch möglich ist.
- 7 Auch diese Rechtsprechung ist letztlich durch extreme Gestaltungen im Bereich der Verlustzuweisungsgesellschaften beeinflusst worden. Sie entspringt dem Grundprinzip des Einkommensteuerrechts, dass Verluste nur derjenige verrechnen darf, der diese Verluste wirtschaftlich auch getragen hat.¹⁰ Diese Prinzipien sind grundsätzlich **unabhängig** von dem Geltungsbereich des § 15a EStG.¹¹ Im Allgemeinen führt die Anwendung dieser Grundsätze für die Beteiligten nicht zu einem Nachteil, da einer Gewinnzurechnung aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos üblicherweise in gleicher Höhe ein Bestand an verrechenbaren Verlusten gemäß § 15a EStG gegenübersteht. Der verrechenbare Verlust kann allerdings geringer sein als das negative Kapitalkonto, soweit dieses aufgrund von Verlusten aus der Zeit vor der erstmaligen Anwendung des § 15a EStG oder aufgrund von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (vgl. dazu → Rn. 11a) entstanden ist. In diesem Fall führt der Wegfall des negativen Kapitalkontos zu einer Steuerbelastung des Kommanditisten.
- 8 Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG erfasst lediglich die anteiligen Verluste der Gesamthandsbilanz¹² sowie der Ergänzungsbilanz. **Nicht erfasst** werden dagegen **Verluste aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens**.¹³ Erfasst werden somit die anteiligen Ergebnisse der ersten Gewinnermittlungsstufe.¹⁴ Verluste aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens können unabhängig von § 15a EStG unbegrenzt mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden.¹⁵
- 9 Auf der anderen Seite vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass für Verluste aus der ersten Gewinnermittlungsstufe für Zwecke des § 15a EStG ein **Saldierungsverbot** mit Gewinnen aus dem Sonderbetriebsvermögen besteht.¹⁶ Hiernach soll § 15a EStG auch

⁶ Herrmann/Heuer/Raupach EStG § 15a Rn. 79.

⁷ L. Schmidt/Wacker EStG § 15a Rn. 24; OFD Frankfurt a. M. 16.7.2003, EStK § 15 EStG Fach 2 Karte 2 = FR 2004, 731; OFD München/Nürnberg 7.5.2004, FR 2004, 731.

⁸ BFH 14.11.1985, BStBl. II 1986, 58.

⁹ BFH 10.12.1991, BStBl. II 1992, 650; vgl. auch BFH 30.6.2005, BStBl. II 2005, 809.

¹⁰ Tipke/Lang SteuerR § 8 Rn. 63.

¹¹ Vgl. die zur Rechtslage vor Einführung des § 15a EStG ergangenen Entscheidungen des BFH 10.11.1980, BStBl. II 1981, 164 und 19.11.1964, BStBl. III 1965, 111.

¹² Nach dem zum 1.1.2024 in Kraft getretenen § 39 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 AO in der Fassung des Kreditzweckmarktförderungsgesetzes (BR-Drs. 656/23) gelten Personengesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.

¹³ Brandis/Heuermann EStG § 15a Rn. 49 ff.; Littmann/Bitz/Pust/Bitz EStG § 15a Rn. 12.

¹⁴ Prinz/Thiel DStR 1994, 346.

¹⁵ R 15a Abs. 2 EStR.

¹⁶ BMF 15.12.1993, BStBl. I 1993, 976; Schmidt/Wacker EStG § 15a Rn. 62; krit. Bordewin DStR 1994, 678; Theisen DStR 1998, 1896; H 15a EStR, Stichwort „Saldierung von Ergebnissen aus dem Gesellschaftsvermögen mit Ergebnissen aus dem Sonderbetriebsvermögen“.