

E. Der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG

I. Grundkonzeption des erweiterten Verlustausgleichs

Beispiel:

Der Kommanditist Rainer A. Zufall (A) ist mit einer Hafeinlage i.H.v. 100.000 € im Handelsregister eingetragen. Aufgrund des Gesellschaftsvertrags musste A nur 70.000 € als Pflichteinlage erbringen. Diesen Betrag hat A erbracht. Auf A entfiel im betreffenden Veranlagungszeitraum 01 ein Verlustanteil i.H.v. 150.000 €.

Wie ist die Rechtslage?

Ist die im Handelsregister eingetragene Hafeinlage größer als die darauf tatsächlich geleistete Einlage, können somit abweichend von § 15a Abs. 1 S. 1 EStG gem. § 15a Abs. 1 S. 2 (und 3) EStG bis zur Höhe des Differenzbetrages weitere Verluste als ausgleichs- und abzugsfähige Verluste behandelt werden.

Lösung:

Kapitalkontenentwicklung

01.01.01	0 €
Einlage 01	70.000 €
Verlustanteil 01	- 150.000 €
31.12.01	- 80.000 €

Durch die Verlustzuweisung i.H.v. 150.000 € entsteht vorliegend ein negatives Kapitalkonto i.H.v. 80.000 €. Nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG sind Verluste nicht ausgleichs- und abzugsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht (hier i.H.v. 80.000 €). Nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG sind somit 80.000 € lediglich verrechenbar und 70.000 € ausgleichs- und abzugsfähig. Abweichend von § 15a Abs. 1 S. 1 EStG muss jedoch **§ 15a Abs. 1 S. 2 EStG** geprüft werden. Die im Handelsregister eingetragene Haftsumme beträgt 100.000 €. Diese ist um 30.000 € höher als die tatsächlich geleistete Einlage i.H.v. 70.000 €. In dieser Höhe besteht somit die Haftung nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 171 Abs. 1 HGB. Für den Kommanditisten bedeutet dies im Ergebnis, dass ihm i.H.v. 30.000 € zusätzliche ausgleichs- und abzugsfähige Verluste zustehen.

Es ergibt sich folgendes abschließende Ergebnis:

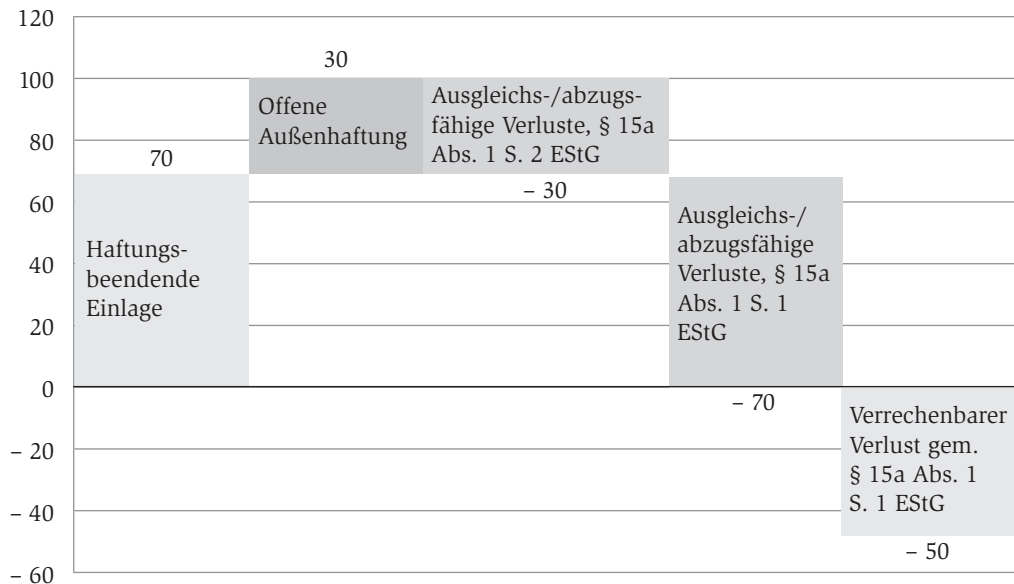
Zugewiesener Verlust §§ 179, 180 AO	150.000 €
-------------------------------------	-----------

Verrechenbarer Verlust

§ 15a Abs. 1 S. 1 EStG	– 80.000 €
------------------------	------------

Davon aufgrund Haftung § 15a Abs. 1 S. 2 (und 3) EStG	30.000 €
---	----------

Verrechenbarer Verlust § 15a Abs. 4 EStG	– 50.000 €
---	-------------------



II. Tatbestandsvoraussetzungen von § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG

Nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG fallen abweichend von § 15a Abs. 1 S. 1 EStG unter bestimmten Voraussetzungen anstelle von verrechenbaren Verlusten ausgleichs- und abzugsfähige Verluste an. § 15a Abs. 1 S. 3 EStG knüpft den erweiterten Verlustausgleich an das Vorliegen weiterer Tatbestandsmerkmale. Insofern ist es sinnvoll § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG stets zusammenhängend zu begutachten.

1. Vorliegen der Haftung am Bilanzstichtag aufgrund handelsrechtlicher Regelungen

„Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft aufgrund des **§ 171 Abs. 1 HGB**, so können **abweichend von Satz 1** Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrages, 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.“

Nach dem Wortlaut von § 15a Abs. 1 S. 2 EStG, ist für die steuerrechtliche Bewertung, ob ein erweiterter Verlustausgleich möglich ist, das Handelsrecht und dessen Regeln maßgeblich. Ausschlaggebend für die Anwendung von § 15a Abs. 1 S. 2 EStG sind § 171 und auch § 172 HGB. Aus dem in § 15a Abs. 1 S. 2 EStG enthaltene Verweis auf § 171 Abs. 1 HGB geht hervor, dass die Haftung nach handelsrechtlichen und nicht nach steuerrechtlichen Maßstäben zu prüfen ist.⁸⁷

Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber bis zur Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Hafteinlage (Haftsumme) unmittelbar. Nur soweit er diese tatsächlich auch erbracht hat, ist die Haftung gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft ausgeschlossen. § 15a Abs. 1 S. 2 EStG ist also dann erfüllt, wenn:

- die geleistete Einlage des Kommanditisten hinter der Hafteinlage zurückbleibt, oder
- das Kapitalkonto durch (handelsrechtliche) Entnahmen gemindert wird bzw. beim Vorliegen einer sog. Einlagenrückgewähr.

Die Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB wird dagegen in nachfolgenden Fällen **nicht berührt**:⁸⁸

- Der erweiterte Verlustausgleich kommt nicht in Betracht, wenn sich die Haftung des Kommanditisten aus § 176 HGB ergibt⁸⁹. Hat danach die Gesellschaft ihre Geschäfte begonnen, bevor diese ins Handelsregister eingetragen ist, haftet grds. jeder Kommanditist wie ein persönlich haftender Gesellschafter. Dies gilt nicht, wenn seine Beteiligung als Kommanditist dem Gläubiger bekannt war.

⁸⁷ Wacker in Schmidt, EStG, 26. Auflage, § 15a Rz 125; v. Beckerath, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz. C 55 ff., jeweils m.w.N.; BFH, Urteil vom 06.03.2008, IV R 35/07, BFHE 220, 472, BStBl II 2008, 676.

⁸⁸ Weitere Beispiele s. Bitz in Littmann/Bitz/Putz, Das Einkommensteuerrecht, Juni 2016, § 15a, Rz. 28a bis 28g.

⁸⁹ R 15a Abs. 3 S. 5 EStR.

- Eine Bürgschaft wirkt sich erst dann aus, wenn der Kommanditist aufgrund dieser entsprechende Zahlungen leistet. Diese Zahlungen stellen eine Einlage dar. Eine Bürgschaftsübernahme ist insofern unbeachtlich.
- Im Innenverhältnis vereinbarte Nachschusspflicht, welche entgegen § 167 Abs. 3 HGB, zwischen den Gesellschaftern vereinbart wurde.
- Persönliche Haftung aus § 172 Abs. 2 HGB bei handelsüblicher Bekanntmachung einer erweiterten Haftung, die noch nicht ins Handelsregister eingetragen ist.
- Schuldrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme.
- Haftung gegenüber sog. „Altgläubigern“ nach Herabsetzung der Haftsumme gem. § 174 HGB.

Praxishinweis! Da sich die Haftung i.S.v. § 171 Abs. 1 HGB z.B. durch Entnahmen des Kommanditisten verändern kann, empfiehlt es sich, neben der Kapitalkontenentwicklung auch die Entwicklung des Haftungsumfangs nach dem HGB kontinuierlich fortzuschreiben. Gerade auch im Hinblick auf die Anwendung von § 15a Abs. 3 EStG ist dies relevant.

2. Die besonderen Voraussetzungen nach § 15a Abs. 1 S. 3 EStG

„**Satz 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.“

Das Gesetz knüpft den erweiterten Verlustausgleich neben dem Vorliegen der Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB zudem an die Voraussetzungen nach § 15a Abs. 1 S. 3 EStG. Insofern ist es sinnvoll § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG zusammenhängend zu begutachten.

Nach § 15a Abs. 1 S. 3 EStG ist S. 2 nur anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die namentliche Eintragung des Kommanditisten ins Handelsregister.
- Die Haftung muss bestehen und ist nachzuweisen.
- Eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung ist nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich.

2.1 Eintragung ins Handelsregister

2.1.1 Bestehen der Haftung aufgrund Eintragung am Bilanzstichtag

Beispiel:

Die Kommanditistin Klara Fall stellt Anfang September 01 einen Antrag auf Eintragung beim zuständigen Amtsgericht. Bis zum 31.12. wurde sie nicht im Handelsregister eingetragen. Der zuständige Sachbearbeiter bei Gericht war schwer erkrankt. Wegen personeller Überlastung des zuständigen Gerichts wurde der Antrag in der Folgezeit nicht bearbeitet.

Wie ist die Rechtslage?

Die Eintragung muss aufgrund der Abschnittsbesteuerung am Bilanzstichtag vorgelegen haben. Die bloße Anmeldung zur Handelsregistereintragung genügt nicht.⁹⁰ Die **Anmeldung** zur Eintragung ins Handelsregister ist selbst dann nicht ausreichend, wenn die Eintragung auf Umständen beruht, welche außerhalb der Sphäre des Kommanditisten liegen (z.B. Überlastung des Handelsregistergerichts oder firmenrechtlicher Bedenken des Gerichts am Bilanzstichtag).⁹¹ Ausnahmsweise soll die Anmeldung doch genügen, wenn dies im steuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum gem. § 2 UmwStG 1995/1999 i.V.m. § 234 Nr. 1 UmwG geschieht.⁹² Nach dem Gesetzeszweck sollte im Fall der Gesamtrechtsnachfolge die Eintragung des Rechtsvorgängers genügen.⁹³

Lösung⁹⁴:

Es liegt kein Fall des § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG vor, da die Kommanditistin mit der Haftsumme nicht im Handelsregister eingetragen ist. Die Anwendung des Verlustausgleichs nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG scheidet aus. Der erweiterte Verlustausgleich oder -abzug im Jahr der Entstehung des Verlustes bei der Kommanditgesellschaft setzt u.a. voraus, dass derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist und deshalb den Verlustanteil bei seiner persönlichen Steuerveranlagung ausgleichen oder abziehen will, am Bilanzstichtag namentlich im Handelsregister eingetragen ist. Die Anmeldung zur Eintragung im Handelsregister reicht nicht aus. Dies gilt

90 BHF, Beschluss vom 28.05.1993, VIII B 11/92, BStBl II 93, 665; R 15a Abs. 3 S. 1 bis 3 EStR; Wacker in Schmidt § 15a Rz. 132; Kirchhof, EStG, § 15a Rz. 131.; A.a. Bitz in Littmann/Bitz/Putz, Das Einkommensteuerrecht, Juni 2016, § 15a, Rz. 27.

91 R 15a Abs. 3 S. 2 und 3 EStR.

92 BFH IV R 61/07; BStBl II 2010, 942. Das Urteil erging zwar noch zum UmwStG 1995/1999. Da § 2 UmwStG 2006 ebenfalls eine steuerliche Rückwirkung postuliert gilt wohl auch diesbezüglich die Rückwirkung.

93 Bitz in Littmann/Bitz/Putz, Das Einkommensteuerrecht, Juni 2016, § 15a, Rz. 27.

94 Das Beispiel ist insofern nicht mehr zeitgemäß, da zwischenzeitlich die Anmeldung standardmäßig online erfolgt und sich die Eintragung üblicherweise schneller vollzieht.

auch, wenn die Eintragung z.B. wegen Überlastung des Handelsregistergerichts oder wegen firmenrechtlicher Bedenken des Gerichts noch nicht vollzogen ist. Da vorliegend keine Gesamtrechtsnachfolge oder ein Umwandlungsfall vorliegt, ist kein erweiterter Verlustausgleich möglich.

2.1.2 Namentliche Eintragung des Kommanditisten

Beispiel:

Anton Tucky (A) will sich aus dem Geschäftsleben zurückziehen. Nichtsdestotrotz will er aber weiterhin an den Ergebnissen seiner Gesellschaft (der A-KG) beteiligt sein. Aus diesem Grund schloss er mit seinem Sohn Ken Tucky (K) einen Treuhandvertrag ab, wonach K die Beteiligung an der Gesellschaft im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung des A hält. Weiterhin haftet K nach dem Vertrag den Gesellschaftsgläubigern im Außenverhältnis mit einer Haftsumme i.H.v. 150.000 €. Das finanzielle Risiko einer Inanspruchnahme durch etwaige Gläubiger trägt jedoch ausschließlich A, von welchem alle finanziellen Mittel stammen. Weiterhin verpflichtete sich K durch den Treuhandvertrag alle Anweisungen des A wortwörtlich auszuführen. Nach Abschluss des Treuhandvertrages wird K mit einer Haftsumme i.H.v. 150.000 € im Handelsregister eingetragen.

Wie ist die Rechtslage?

Der Kommanditist muss am Bilanzstichtag namentlich im Handelsregister eingetragen sein.⁹⁵ Diese Regelung soll dazu führen, dass sog. **Treugeber-Kommanditisten**⁹⁶ den erweiterten Verlustausgleich nicht an Anspruch nehmen können. Diese vom Gesetzgeber beabsichtigte⁹⁷ Rechtsfolge ergibt sich jedoch schon aus § 15a Abs. 1 S. 2 EStG. Der Treugeber-Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft nicht unmittelbar gem. § 171 Abs. 1 HGB. Vielmehr muss er nur den Treuhänder-Kommanditisten im Innenverhältnis freistellen.⁹⁸ Insofern hat das Tatbestandsmerkmal in S. 3 m.E. lediglich einen klarstellenden Charakter.

⁹⁵ Urteil des BFH vom 03.02.2010, IV R 61/07, BStBl II 2010, 942.

⁹⁶ Diesen wird der Kommanditanteil nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO steuerlich zugerechnet.

⁹⁷ BT-Drs 8/3648, 16.

⁹⁸ Wacker in Schmidt, EStG, 33. A., § 15a Rz. 131.

Lösung:

K ist kein Mitunternehmer. Er trägt kein Mitunternehmerrisiko und hat keine Initiative. K ist von A weisungsabhängig. Dieser trägt lt. Sachverhalt das alleinige finanzielle Risiko. A ist somit als Treugeber-Kommanditist der Kommanditgesellschaft anzusehen. Er ist somit Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft, sodass seine Einkünfte aus der Gesellschaft nach § 15 Abs. 1 S. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Es liegt kein Fall des § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG vor. A ist nicht im Handelsregister eingetragen (sondern vielmehr K), sodass die Anwendung des erweiternden Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG ausscheidet.

2.1.3 Nachweis der Haftung

Aufgrund der gesetzlichen Regelung des § 15a Abs. 1 S. 3 EStG trägt der Kommanditist die Nachweispflicht für das Bestehen der überschießenden Außenhaftung. Für die Inanspruchnahme der erweiterten Außenhaftung muss der betreffende Kommanditist nachweisen, dass folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Vorliegen der Voraussetzungen des § 171 HGB.
- Eintragung der Haftung im Handelsregister.
- Die auf die Haftung geleisteten Einlagen. Dabei sind auch Entnahmen u.ä. Vorgänge nach § 172 Abs. 4 HGB zu beachten.

Bestehen rechtliche Unsicherheiten bei der rechtlichen Beurteilung der erbrachten Nachweise liegt die rechtliche Klärung in der Sphäre des Finanzamtes. Dies betrifft auch die damit verbundenen zivilrechtlichen Regelungen und Fragestellungen. Die Nachweise kann der Kommanditist üblicherweise durch Vorlage des Handelsregisterauszuges erfolgen und darüber hinaus durch Zahlungsbelege o.ä. Nachweise.⁹⁹ Da die Finanzverwaltung in der Regel nicht die nötigen Informationen besitzt um die zivilrechtliche Situation des Kommanditisten abschließend zu würdigen, ist es sinnvoll, dass der Kommanditist die Nachweispflicht zu tragen hat.¹⁰⁰ Das Finanzamt kann zwar selbst das Handelsregister einsehen; allerdings gehen aus dem Register z.B. etwaige im Innenverhältnis getroffene Vereinbarungen zur Haftung nicht hervor. Weiterhin geht aus dem Handelsregister nicht hervor, welche Beträge der Kommanditist bereits auf die Haftung geleistet hat und inwieweit die Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB wieder auflebte.

99 Heuermann in Blümich, EStG, Nov. 2016, § 15a Rz. 67.

100 Gesetzesbegründung in BT-Drs. 8/3648, 16.