

## **Die steuerliche Behandlung von Verlusten nach § 15a EStG**

Am 14. Januar 2020 lud der Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebliche Steuerlehre im Rahmen der Veranstaltung ‚Unternehmensbesteuerung IV: Systeme steuerlicher Gewinnermittlung‘ zu einem Praxisvortrag mit dem Thema „**Die steuerliche Behandlung von Verlusten nach § 15a EStG**“ von Herrn Dr. Klaus Dumser (Director) und Herrn Christian Schöler (Senior Manager) von der WTS Steuerberatungsgesellschaft ein.

Zu Beginn der Veranstaltung stellte Herr Prof. Dr. Egnor die beiden Referenten kurz vor. Herr Dr. Dumser hat an der Universität Bayreuth sein Jurastudium absolviert und im Anschluss daran dort promoviert. Nach mehreren beruflichen Stationen ist er aktuell als Steuerberater und Rechtsanwalt am Aufbau des Standortes Nürnberg der WTS Steuerberatungsgesellschaft beteiligt. Der zweite Referent, Herr Schöler, studierte an der OTH Amberg-Weiden und baut als Steuerberater mit Herrn Dr. Dumser den Standort Nürnberg der WTS Steuerberatungsgesellschaft auf.

Nach der Gliederungsvorstellung begannen Herr Dr. Dumser und Herr Schöler die Grundlagen des äußerst praxisrelevanten § 15a EStG zu erläutern. Die Gesetzesvorschrift schränkt die Verlustverrechnung bei Kommanditisten und ähnlich gestalteten Haftungsverhältnissen, wie beispielsweise beim atypisch stillen Gesellschafter, ein. Im Falle eines Verlustes der KG wird dem Kommanditisten handelsrechtlich sein Verlustanteil zugerechnet, auch wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Steuerrechtlich wäre der Verlustanteil, der zu einem negativen Kapitalkonto führt oder dieses erhöht, aufgrund des Transparenzprinzips ebenfalls ausgleichs- und abzugsfähig, obwohl der Kommanditist gegenüber Gläubigern lediglich in Höhe seiner Einlage haftet und auch nicht zu einer zusätzlichen Einlage verpflichtet ist. Ihm würde also steuerlich ein Verlust zugerechnet, den er wirtschaftlich gar nicht zu tragen hat. Das möchte der Gesetzgeber mit § 15a EStG verhindern. Die Norm sorgt für den Ausschluss der steuerlichen Anerkennung eines negativen Kapitalkontos eines beschränkt haftenden Mitunternehmers einer Personengesellschaft und verhindert eine steuerliche Gestaltung mit Verlustzuweisungsgesellschaften zur Steuerminimierung.

Im Folgenden gingen die Referenten auf das Verhältnis zwischen der allgemeinen einkommensteuerlichen Regelung zum Verlustabzug (§ 10d EStG) und dem § 15a EStG ein. Es kann auch ohne eine Beschränkung des Verlustabzugs gemäß § 15a EStG zu einer Einschränkung gemäß § 10d EStG kommen. Außerdem geht ein nicht abzugs- oder ausgleichsfähiger Verlust nach § 15a EStG nicht in die Berechnung nach § 10d EStG ein. Anders als Verluste nach § 10d EStG gehen verrechenbare Verluste nach § 15a EStG bei einem Rechtsträgerwechsel nicht unter.

Anhand mehrerer Beispiele erläuterten die beiden Referenten die Berechnung des ausgleichfähigen und verrechenbaren Verlusts. Ein wichtiger Punkt ist hierbei die Entwicklung des Kapitalkontos. Ein Verlustausgleich ist gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG demnach nur in Höhe der geleisteten Einlage möglich. Soweit der Verlust die Einlage übersteigt, mindert er die Gewinne des Mitunternehmers in den folgenden

Wirtschaftsjahren und gilt als verrechenbarer Verlust. Sonderbilanzielle Ergebnisse des Mitunternehmers bleiben dabei außer Acht.

Soweit ein Kommanditist seine Einlage noch nicht geleistet hat, haftet er in Höhe der Hafteinlage, die im Handelsregister eingetragen wurde. Aus diesem Grund sind die Verluste gemäß § 15a Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG bis zur Höhe der ausstehenden Hafteinlage ausgleichs- und abzugsfähig. Diese erweiterte Außenhaftung erlischt, wenn die Einlage tatsächlich geleistet wurde. Hierbei betonte Herr Schöler, dass es sich bei der Nutzung der erweiterten Außenhaftung um ein Wahlrecht handelt. In manchen Fällen wird steuerlich kein zusätzlicher Verlust mehr gebraucht, weshalb die Haftung im Außenverhältnis nicht genutzt werden muss.

Um missbräuchliche Gestaltungen eines Kommanditisten zur Verlustverrechnung mit nachträglichen Einlagen zu verhindern, hat der Gesetzgeber nachträglich den Absatz 1a in § 15a EStG eingefügt. Einlagen, die nach dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust entstanden ist, getätigt werden, führen demnach nicht zu einem nachträglichen Ausgleich oder Abzug eines vorhandenen verrechenbaren Verlusts.

Tätigt ein Kommanditist eine Entnahme, die zu einem negativen Kapitalkonto führt oder dieses erhöht, und in der Vergangenheit Verlustanteile nach § 15a Abs. 1 EStG abzugsfähig waren, handelt es sich um eine Einlageminderung im Sinne des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG. Eine derartige Einlageminderung wird dem Kommanditisten als Gewinn hinzugerechnet, soweit sie seine Haftsumme übersteigt. Auch bei einer Minderung der Außenhaftung im Handelsregister kommt es gemäß § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG zu einem derartigen fiktiven Gewinn. Der Rückwirkungszeitraum umfasst dabei 11 Jahre.

Zum Abschluss des Vortrags betonte Herr Dr. Dumser, dass der § 15a EStG eine steuerbilanzielle Vorschrift ist und immer das Kapitalkonto eines Mitunternehmers betrachtet. Außerbilanzielle Korrekturen, wie beispielsweise nicht abziehbare Betriebsausgaben, sollen die Anwendung des § 15a EStG laut Finanzverwaltung nicht beeinflussen.

Abschließend kann festgehalten werden, dass es Herrn Dr. Dumser und Herrn Schöler gelungen ist, durch einen sehr interessanten Vortrag das Interesse der Anwesenden zu gewinnen. Insbesondere die zahlreichen Beispiele ermöglichten es den Zuhörern, den Erläuterungen der Referenten zu § 15a EStG gut zu folgen, sodass gewinnbringende Informationen für die Lehrveranstaltungen im Rahmen des Studiums und auch für mögliche Praxistätigkeiten vermittelt werden konnten.