

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Zweck und Funktion des § 15a EStG

- Zweck des § 15a
 - ▶ Einem beschränkt haftenden Gesellschafter sollen nur so viel Verluste zuerkannt werden, wie er wirtschaftlich tatsächlich zu tragen hat.
- Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 1
 - ▶ Verlustanteil eines Kommanditisten
 - ▶ Entstehen oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos
 - ▶ Anknüpfung an im Innenverhältnis erbrachte Einlage

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Zweck und Funktion des § 15a EStG

- Rechtsfolgen
 - ▶ Kein Verlustausgleich
 - ▶ Kein Verlustvortrag oder -rücktrag
 - ▶ Verrechenbar mit künftigen Gewinnanteilen (§ 15a Abs. 2)
 - ▶ Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts (§ 15a Abs. 4)

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Zweck und Funktion des § 15a EStG

- Ausnahme vom Verlustausgleichsverbot nach § 15a Abs. 1 Satz 2
 - ▶ Anknüpfung an das Außenverhältnis
 - ▶ Verlust ist ausgleichsfähig, soweit der Kommanditist seine Einlage noch nicht geleistet hat und den Gläubigern der Gesellschaft deshalb bis zur Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Haftsumme nach § 171 Abs. 1 HGB haftet.

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Zweck und Funktion des § 15a EStG

- Ausnahme vom Verlustausgleichsverbot nach § 15a Abs. 1 Satz 2
 - ▶ Systemwidrig: Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern im Innenverhältnis ist so lange ohne Bedeutung, wie die Gesellschaft besteht
 - ▶ Billigkeitsgedanke: wer der scharfen Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB unterliegt, steht insoweit nicht besser da als ein persönlich haftender Gesellschafter, der alle Verluste ausgleichen kann
 - ▶ Andere Formen der Außenhaftung werden nicht berücksichtigt (z.B. Bürgschaft)

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Nachträgliche und vorgezogene Einlagen

- Aus Anknüpfung des Gesetzes an Kapitalkonto entnimmt BFH Stichtagsprinzip
 - ▶ Berücksichtigt wird Einlage, die am Bilanzstichtag tatsächlich geleistet war
 - ▶ Einlageerhöhung kurz vor Ablauf des Wj. und Leistung der Einlage schafft Potenzial zum Ausgleich des erwarteten Verlusts

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Nachträgliche und vorgezogene Einlagen

- Nach dem Bilanzstichtag geleistete Einlage erhöht Verlustausgleichsvolumen für frühere Wj. nicht.
 - ▶ BFH: Keine Umqualifizierung („Umpolung“) verrechenbarer Verluste in ausgleichsfähige Verluste
 - ▶ Neues Verlustausgleichsvolumen nur, soweit nachträgliche Einlage zur Entstehung eines positiven Kapitalkontos führt
 - ▶ Auffüllung des negativ bleibenden Kapitalkontos schafft nach Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG kein neues Verlustausgleichsvolumen

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Nachträgliche und vorgezogene Einlagen

- Nach System des § 15a EStG müsste aber Verlustausgleich möglich sein
 - ▶ Kommanditist wird aktuell in Höhe der nachträglichen Einlage durch weitere Verluste wirtschaftlich belastet
 - ▶ Lösung im BFH-Urteil vom 14.10.2003 VIII R 32/01 (BStBl II 2004, 359) durch rechtsfortbildende Erweiterung des Wortlauts
 - ▶ Bestätigung in zwei Urteilen des Jahres 2007
 - ▷ Urteil vom 26.6.2007 IV R 28/06 (BStBl II 2007, 934)
 - ▷ Urteil vom 20.9.2007 IV R 10/07 (BStBl II 2008, 118)

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Nachträgliche und vorgezogene Einlagen

- Beispiel

	Wj. 01	Wj. 02
1. Kapitalkonto zum 1. Januar	-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. Dezember	-300.000	-1.300.000
6. festgestellte verrechenbare Verluste zum 31. Dezember	1.000.000	2.000.000

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Nachträgliche und vorgezogene Einlagen

- Beispiel
 - ▶ Kommanditist wird für vorgezogene Einlage „bestraft“
 - ▶ „Übereinlage“ erst im Jahr des Verlusts hätte zu ausgleichsfähigen Verlusten geführt

	Wj. 01	Wj. 02
1. Kapitalkonto zum 1. Januar	-1.000.000	-1.000.000
2. Einlagen abzüglich Entnahmen	100.000	700.000
3. Verlustanteile	-100.000	-1.000.000
4. Differenz (2.-3.)	0	-300.000
5. Kapitalkonto zum 31. Dezember	-1.000.000	-1.300.000
6. festgestellte verrechenbare Verluste zum 31. Dezember	1.000.000	1.300.000

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Nachträgliche und vorgezogene Einlagen

- Fehlender Verlustausgleich trotz wirtschaftlicher Belastung erscheint systemwidrig
 - ▶ Vergleich mit Kommanditist, der lediglich Haftsumme erhöht
 - ▷ Sofortige Verlustnutzung ohne aktuelle wirtschaftliche Belastung
 - ▶ Anders bei Eintragung höherer Haftsumme und sofortiger Einzahlung:
 - ▷ Verlustnutzung nur im Jahr der Einzahlung, soweit Kapitalkonto nicht positiv wird

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Korrekturposten für vorgezogene Einlagen

- BFH beseitigt Ungleichbehandlung durch Kreation eines Korrekturpostens
 - ▶ Lückenausfüllende Rechtsfortbildung
 - ▷ Gesetzgeber hat Konstellation übersehen
 - ▶ Korrekturposten enthält Übereinlagen, die nicht zu positivem Kapitalkonto führen und im Jahr der Zahlung nicht durch Verlustanteile verbraucht werden
 - ▶ Außerbilanzielle Bildung und Fortführung des Korrekturpostens

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Korrekturposten für vorgezogene Einlagen

- Entwicklung des Korrekturpostens im Beispiel

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

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Korrekturposten für vorgezogene Einlagen

- Mehraufwand durch Korrekturposten überschaubar
 - ▶ Außerbilanzielle Fortentwicklung
 - ▶ Abstimmung mit Verlustnutzung aufgrund Eintragung
 - ▶ Nutzung von Verlusten nach Eintragung muss ebenfalls außerbilanziell überwacht werden

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Korrekturposten für vorgezogene Einlagen

- Erweiterung der Rechtsprechung auf nicht eingetragene Mitunternehmer
 - ▶ Gebot des Gleichheitssatzes
 - ▷ Urteil v. 20.9.2007 IV R 10/07, BStBl II 2008, 118
 - ▶ Geltung für alle nicht im HR eingetragenen beschränkt haftenden Gesellschafter, auf die § 15a EStG angewendet wird
 - ▷ Treugeberkommanditist
 - ▷ Atypisch stiller Gesellschafter

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Korrekturposten für vorgezogene Einlagen

- Finanzverwaltung wendet Rechtsprechung für die Vergangenheit an
 - BMF-Schreiben vom 19.11.2007, BStBl I 2007, 823
- Für die Zukunft Gesetzesänderung durch JStG 2009

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Reaktion des Gesetzgebers im JStG 2009

- Einfügung eines § 15a Abs. 1a EStG
 - „Nachträgliche 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. Nachträgliche 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.“

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Reaktion des Gesetzgebers im JStG 2009

- Begründung des Gesetzentwurfs
 - ▶ „Die Ergänzung stellt sicher, dass bei einem negativen Kapitalkonto Einlagen nur noch insoweit zu einem Verlustausgleichsvolumen führen, als es sich um Verluste des Wirtschaftsjahrs der Einlage handelt. Durch - nachträgliche - Einlagen können somit verrechenbare Verluste der Vorjahre nicht in ausgleichsfähige Verluste umqualifiziert werden. Zudem kann bei einem negativen Kapitalkonto durch Einlagen kein Verlustausgleichsvolumen für zukünftige Wirtschaftsjahre geschaffen werden. Die Regelung dient der Einschränkung von Gestaltungsspielräumen in Form - willkürlicher - Einlagen zur Schaffung von Verlustausgleichsvolumina.“

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Reaktion des Gesetzgebers im JStG 2009

- Folge der Gesetzesänderung
 - ▶ Einlagen nach Entstehen eines negativen Kapitalkontos ermöglichen einen Verlustausgleich nur
 - ▷ soweit im gleichen Wirtschaftsjahr Verluste entstehen
 - ▷ soweit das Kapitalkonto einen positiven Stand erreicht
 - ▶ Im Übrigen wirken sich solche Einlagen nur bei Ausscheiden aus der Gesellschaft aus
 - ▷ Geringerer Gewinn aus Wegfall des negativen Kapitalkontos
 - ▶ Anwendung nur für die Zukunft (§ 52 Abs. 33 Satz 6 EStG)
 - ▷ Einlagen, die nach dem 24.12.2008 getätigt werden

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Reaktion des Gesetzgebers im JStG 2009

- Bewertung der Gesetzesänderung
 - ▶ Gesetzgeber darf auf nicht genehme Rechtsprechung mit einer Änderung des Gesetzes reagieren
 - ▷ Gewaltenteilung steht nicht entgegen
 - ▷ Gesetzgeberisches Ermessen im Rahmen der verfassungsrechtlich vorgegebenen Grenzen
 - ▶ Neuregelung ändert aus Sicht des BFH nichts an verfassungswidriger Ungleichbehandlung
 - ▷ Kein sachlicher Grund für Zulassung des Verlustausgleichs aufgrund Eintragung höherer Haftsumme, aber Versagung des Verlustausgleichs bei tatsächlicher wirtschaftlicher Belastung

Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG

Reaktion des Gesetzgebers im JStG 2009

- Alternativen für den Gesetzgeber?
 - ▶ Positiv: Gewährleistung eines zeitnahen Verlustausgleichs für alle Einlagen
 - ▷ Bestätigung der Rechtsprechung und Regelung einer gesonderten Feststellung des Korrekturpostens
 - ▷ „Umpolung“ bei nachträglicher Einlage
 - ▶ Negativ: Sperrung nachträglicher Einlagen
 - ▷ Abschaffung der einlagelosen Verlustverrechnung