

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 58

Verluste bei beschränkter Haftung

Eine steuer- und verfassungsrechtliche Studie
am Beispiel des § 15a EStG

Von

Peter Lüdemann



Duncker & Humblot · Berlin

PETER LÜDEMANN

Verluste bei beschränkter Haftung

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 58

Verluste bei beschränkter Haftung

**Eine steuer- und verfassungsrechtliche Studie
am Beispiel des § 15a EStG**

Von

Peter Lüdemann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Lüdemann, Peter:

Verluste bei beschränkter Haftung : eine steuer- und verfassungsrechtliche Studie am Beispiel des § 15a EStG / von Peter Lüdemann. – Berlin : Duncker und Humblot, 1998 (Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 58)

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 1997

ISBN 3-428-09298-8

Alle Rechte vorbehalten

© 1998 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09298-8

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706

Vorwort

Die vorliegende Abhandlung hat im Sommersemester 1997 der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation vorgelegen. Sie berücksichtigt die Literatur und Rechtsprechung bis einschließlich April 1997.

Von den vorangehenden Informationen einmal abgesehen, stellte sich mir vor dem Abfassen der vorliegenden Abhandlung häufig die Frage nach Sinn und Zweck eines Vorwortes¹. Lesen sich die immer gleichen Danksagungen nicht wie Floskeln und Höflichkeitsadressen? Die Erstellung dieser Arbeit belehrte mich in dieser Hinsicht eines besseren: Dissertationen schreiben sich nicht von alleine und - für das Vorwort viel bedeutsamer - sie entstehen auch nicht in einem sozialen Vakuum. Für das Bild des auf sich gestellten Einzelkämpfers besteht - und dafür dienen Vorworte als Beleg - in aller Regel kein Anlaß.

Dieses Bild verliert für den mit der Erstellung einer solchen Arbeit konfrontierten ohnehin schnell seinen etwa vermuteten romantisch-heroischen Charakter. Schon Themenwahl und -eingrenzung bergen Tücken. Fragen arbeitstechnischer, konzeptioneller und stilistischer Art stürzen ebenso auf den Doktoranden ein wie sich die mit Fortschreiten der Arbeit zunehmende Unsicherheit über das fachliche Niveau der eigenen Ausführungen zur Belastung auswächst. Sachkundiger Rat, externe Kontrolle und Gedankenaustausch mit kompetenten Gesprächspartnern wird daher bald schon sehnlichst herbeigewünscht. Dies beschleunigt nicht nur den Arbeitsprozeß, sondern zwingt zur ständigen Überprüfung und Verbesserung der entwickelten Gedanken.

Ich hatte das Glück, in fast allen Entstehungsphasen der vorliegenden Arbeit, die nötige Unterstützung von außen zu erfahren. Daraus erwächst nicht nur die Verpflichtung, sondern auch das Bedürfnis, die betreffenden Personen und ihren Beitrag an dieser Stelle zu nennen.

Zuförderst zu danken habe ich Herrn Prof. Dr. Wolfgang Jakob. Das Thema der Arbeit hat sich unmittelbar aus meiner Tätigkeit als Assistent am Lehrstuhl entwickelt. Sowohl das Arbeitsklima am Lehrstuhl als auch die in der engen Zusammenarbeit mit Herrn Prof. Jakob gewonnenen steuerrechtlichen Kenntnisse

¹ Eine Theorie zum Vor-, Zwischen- und Nachwort findet sich bei *Herzog, Roman*, Zwischenwort, in: Umbach ua (Hrsg.), Das wahre Verfassungsrecht - Zwischen Lust und Leistung, Gedächtnisschrift für F. G. Nagelmann, 1984, 299 ff.

und Erfahrungen sind der Bearbeitung zugute gekommen. Dank des weiteren an Herrn Prof. Dr. Klaus Offerhaus, Präsident des Bundesfinanzhofs, für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und seine darüber hinausgehenden hilfreichen Verbesserungsvorschläge, die weit über das zu erwartende Engagement hinausreichten.

Mein besonderer Dank gilt zudem Herrn Oberregierungsrat Thomas Eisgruber, der neben seiner immensen übrigen Arbeitsbelastung den Entstehungsprozeß der vorliegenden Arbeit über weite Strecken kritisch und überaus fachkundig begleitet hat. Ich verdanke ihm viele hilfreiche Hinweise zur Bearbeitung des Themas. Danken möchte ich auch meinen Kollegen, Herrn Dr. Andreas Voßkuhle, der in häufigen und langen Gesprächen in allen nicht-steuerrechtlichen Fragen freundschaftlich mit Rat und Tat zur Seite stand, sowie Herrn Dr. Wolfgang Kahl, der mir den jederzeitigen Zugriff auf seinen Literaturfundus ermöglichte und ebenfalls immer gesprächsbereit war. Für die EDV-Betreuung gilt mein besonderer Dank Herrn Martin Popp.

Dank auch den Herausgebern, Herrn Prof. Dr. Joachim Lang und Prof. Dr. Jens Peter Meincke, für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe.

Nicht zuletzt habe ich meiner Frau, Isabel Wildfeuer, zu danken, und dies nicht nur für die partiell übernommenen Korrekturarbeiten. Von einer Doktorarbeit wird man nicht nur zeitlich sondern auch innerlich stark beansprucht. Teile dieser Arbeit sind im gemeinsamen Urlaub in Südafrika entstanden. Die Wochenend- und Nachtsitzungen der Endphase sind ungezählt. Eine Belastung stellte dies dank der Geduld und Toleranz meiner Frau, ihrem Zuspruch und ihrer Unterstützung nicht dar.

München, im Oktober 1997

Peter Lüdemann

Inhaltsübersicht

Einleitung	19
<i>§ 1 Problemstellung</i>	19
<i>§ 2 Gang der Untersuchung</i>	22
<i>Teil 1</i>	
Grundlagen	25
<i>§ 3 Gegenstand und Entstehungsgeschichte</i>	25
I. Die Rechtslage vor Einführung des § 15a EStG	25
II. Entwicklung und Regelungsinhalt des § 15a EStG	34
<i>§ 4 Rechtssystematische Einordnung und Regelungszweck</i>	54
I. Rechtssystematische Einordnung	55
II. Regelungszweck des § 15a EStG	78
<i>Teil 2</i>	
Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15a EStG	92
<i>§ 5 Der beschränkte Verlustausgleich, § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG</i>	92
I. Umfang der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers und der „Anteil am Verlust“ iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	95
II. Der Begriff des Kapitalkontos in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	109
III. Der Gewinn aus der Beteiligung iSd. § 15a Abs. 2 EStG	144
<i>§ 6 Erweiterung, Rechtsfolgensicherung und entsprechende Anwendung</i>	161
I. Der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG	162

II. Die Einlage- und Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 EStG.....	182
III. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs, § 15a Abs. 5, § 13 Abs. 5, § 18 Abs. 4, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG	206

Teil 3

Verfassungsrechtliche Erwägungen und Konsequenzen	224
<i>§ 7 Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG</i>	225
I. Verletzung des Bestimmtheitsgebots.....	227
II. Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG.....	240
<i>§ 8 Konsequenzen</i>	286
I. Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse.....	287
II. Schlußfolgerungen	296
Literaturverzeichnis	306
Sachregister	320

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	19
§ 1 <i>Problemstellung</i>	19
§ 2 <i>Gang der Untersuchung</i>	22
<i>Teil I</i>	
Grundlagen	25
§ 3 <i>Gegenstand und Entstehungsgeschichte</i>	25
I. Die Rechtslage vor Einführung des § 15a EStG	25
1. Die handelsrechtliche Ausgangssituation	26
2. Das Urteil des BFH vom 13. 3. 1964.....	28
3. Die einkommensteuerliche Beurteilung des negativen Kapitalkontos in der Literatur.....	30
4. Der Beschluß des BFH vom 10. 11. 1980	32
a) Anerkennung des negativen Kapitalkontos	32
b) Die Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos	33
II. Entwicklung und Regelungsinhalt des § 15a EStG	34
1. Verlustzuweisung	35
2. Verlustklauseln	38
3. Die Einführung des § 15a EStG.....	39
a) Vorschlag der Steuerreformkommission 1971	39
b) Vorschläge in der Literatur	41
c) Gesetzentwurf der Bundesregierung und § 15a-Gesetz.....	42
4. Ausgestaltung des § 15a EStG in seiner heutigen Fassung.....	43
a) Regelungsinhalt.....	43
aa) Die Verlustabzugsbeschränkung nach § 15a Abs.1 Satz 1 und Abs. 2 EStG.....	43
bb) Der erweiterte Verlustabzug nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG	43
cc) Die Zurechnung fiktiver Gewinne nach § 15a Abs. 3 EStG.....	44
dd) Das verfahrensrechtliche Regelungsstatut des § 15a Abs. 4 EStG	45
ee) Ein Anwendungsbeispiel.....	46

b) Anwendungsbereich des § 15a EStG	48
aa) Persönlicher Anwendungsbereich	48
(1) Kommanditisten mit Nachschußpflicht bzw. unbeschränkter Außenhaftung	48
(2) Personengesellschaft als Kommanditist	49
(3) Treugeber und Unterbeteiligter	50
(4) Die Erweiterung des Personenkreises durch § 15a Abs. 5 EStG	51
bb) Sachlicher Anwendungsbereich	52
cc) Zeitlicher Anwendungsbereich	53
 § 4 Rechtssystematische Einordnung und Regelungszweck	54
I. Rechtssystematische Einordnung	55
1. Struktur der Vorschrift	55
a) Aufbau	55
b) Steuerpflicht	57
c) § 15a EStG und Verlustzurechnung	58
2. § 15a EStG im ertragsteuerlichen System der Verlustverrechnung	60
a) Das System der Verlustverrechnung im Einkommensteuerrecht	60
aa) Intratemporaler Verlustausgleich	61
bb) Intertemporaler Verlustabzug	62
b) Beschränkungen der Verlustverrechnung	63
aa) Subjektbezogenheit des Verlustes	63
(1) Vererbte Verluste	64
(2) Zusammenveranlagung von Ehegatten	65
bb) Einkunftsartbezogenheit des Verlustes	67
cc) Herkunftsbezogenheit des Verlustes	68
c) § 15a EStG als Verlustverrechnungsbeschränkung	69
aa) Die Quellenbezogenheit des Verlustes	70
bb) Die „Aufspaltung“ der Einkunftsquelle	71
cc) Subjektbezogenheit des Verlustes und § 15a EStG	72
(1) § 15a EStG bei Zusammenveranlagung	72
(2) § 15a EStG im Erbfall	73
dd) Zusammenwirken von § 15a EStG mit anderen Verlustverrechnungs- beschränkungen	73
(1) § 15a EStG bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht	74
(2) § 15a EStG bei Auslandsverlusten	75
3. Verbindung zu anderen Steuergesetzen	77
a) Körperschaftsteuer	77
b) Gewerbesteuer	78
 II. Regelungszweck des § 15a EStG	78
1. Unklarheit über den Regelungszweck	78
a) Die Begründung des Regierungsentwurfs	79

b) Ansichten in der Literatur	80
c) Die Rechtsprechung des BFH	80
2. Eigene Ansicht.....	81
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Regelungszweck“.....	81
b) Bedeutung eines Regelungszwecks „Eindämmung von Verlustzuwe- sungsgesellschaften“	82
c) Beschränkung des Verlustausgleichs auf den Haftungsumfang	86
d) Konsequenzen für den Regelungszweck des § 15a EStG	87
3. Problematik bei der Verfolgung des Regelungszwecks	88
a) Die „Aufteilung“ der Einkunftsquelle durch § 15a EStG.....	89
b) Die Kriterien der Aufteilung	89

Teil 2

Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15a EStG 92

§ 5 Der beschränkte Verlustausgleich, §15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG..... 92

I. Umfang der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers und der „Anteil am Verlust“ iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	95
1. Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers.....	96
a) Die Steuerbilanz der Gesellschaft.....	96
b) Die Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers.....	98
c) Die Sonderbilanz des Mitunternehmers	99
aa) Gegenstand.....	99
bb) Ermittlung.....	100
d) Das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft.....	101
2. Der „Anteil am Verlust“ der Kommanditgesellschaft.....	103
a) Verlustanteil nach der Steuerbilanz der Gesellschaft	103
aa) Nichtberücksichtigung der Sonderbilanz	104
bb) Mitberücksichtigung der Ergänzungsbilanz	104
b) Gesamtverlustanteil.....	105
c) Ergebnis	109
II. Der Begriff des Kapitalkontos in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	109
1. Die Bezugsgrößen des maßgeblichen Kapitalkontos	110
a) Die Rechtsprechung des BFH	110
aa) Das Urteil des BFH vom 1. 6. 1989	111
bb) Das Urteil des BFH vom 14. 5. 1991.....	113
cc) Das Urteil des BFH vom 30. 3. 1993	115
b) Die Literaturmeinungen	116
aa) Das Kapitalkonto des Gesellschafters in der Handelsbilanz der Ge- sellschaft als maßgebliches Kapitalkonto des § 15a EStG.....	116

bb) Die Einbeziehung des positiven Sonderbetriebsvermögens in das Kapitalkonto des § 15a EStG.....	118
c) Eigene Ansicht	120
aa) Sprachlich-grammatikalische Auslegung	120
bb) Logisch-systematische Auslegung	121
cc) Teleologische Auslegung	123
dd) Historische Auslegung.....	126
d) Ergebnis	127
2. Die Bestimmung des Kapitalkontos im einzelnen	128
a) Maßgeblichkeit der geleisteten Pflichteinlage.....	128
b) Die Zuordnung der Gesellschafterkonten.....	131
aa) Gesellschafterkonten nach dem HGB.....	131
(1) Das Kapitalkonto des Kommanditisten nach der gesetzlichen Regelung	131
(2) Vom Gesetz abweichende vertragliche Regelung der Kontenführung.....	133
bb) Konsequenzen für das Kapitalkonto iSv. § 15a EStG	135
(1) Das aktivische Darlehenskonto als Kapitalkonto iSd. § 15a EStG ..	137
(2) Eigenkapitalersetzendes Darlehen, Forderungsverzicht und gesplittete Einlage.....	139
c) Ergebnis	143
III. Der Gewinn aus der Beteiligung iSd. § 15a Abs. 2 EStG	144
1. Umfang der Verlustverrechnung.....	144
a) „Gewinne aus seiner Beteiligung“ iSv. § 15a Abs. 2 EStG.....	146
b) Verrechnung mit Veräußerungsgewinnen.....	148
aa) Der „Wegfall“ des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG.....	148
(1) Negatives Kapitalkonto aus ausgleich- und abziehbaren Verlusten.....	149
(2) Negatives Kapitalkonto aus nur verrechenbaren Verlusten	150
(3) Der unentgeltliche Übergang einer Beteiligung unter Lebenden	152
bb) Der Veräußerungsgewinn als „Gewinn aus der Beteiligung“	153
cc) Die Teilveräußerung als Sonderfall.....	156
dd) Durch Einlagen teilweise wieder ausgeglichenes negatives Kapitalkonto.....	157
2. Identität des Anteils und des Beteiligten	159
a) Identität des Anteils.....	159
b) Identität des Beteiligten	160
§ 6 Erweiterung, Rechtsfolgensicherung und entsprechende Anwendung	161
I. Der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.....	162
1. Der Grundsatz: § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG	162

a) Die Kommanditistenhaftung nach dem HGB.....	163
aa) Grundprinzipien der Kommanditistenhaftung.....	163
bb) Die Einlageerbringung nach § 171 Abs. 1 Halbsatz 2 HGB.....	165
cc) Die Rückgewähr der Kommanditeinlage.....	166
b) Außenhaftung als zivilrechtlich zu bestimmendes Tatbestandsmerkmal des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG.....	168
c) Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos.....	170
2. Die Einschränkung: § 15a Abs. 1 Satz 3 EStG.....	171
a) Eintragung in das Handelsregister.....	171
b) Nachweis des Bestehens der Haftung.....	172
c) Der Ausschluß der Inanspruchnahme durch Vertrag und die Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung.....	173
aa) Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH.....	174
bb) Rechtsprechung des IX. Senats des BFH.....	174
cc) Der klarstellende Standpunkt des BMF.....	175
dd) Eigene Ansicht.....	176
3. Wahlrecht oder Ausgleichspflicht?.....	177
4. Nicht erfaßte Fälle der Haftung des Kommanditisten.....	180
a) Kommanditistenhaftung im Innenverhältnis.....	180
b) Über § 171 Abs. 1 HGB hinausgehende Außenhaftung des Kommanditisten.....	181
II. Die Einlage- und Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 EStG.....	182
1. Tatbestand.....	184
a) Einlageminderung.....	184
aa) Entstehung/Erhöhung eines negativen Kapitalkontos durch Entnahmen.....	185
(1) Begriff der Entnahme.....	185
(2) Kausalität der Entnahme für das negative Kapitalkonto.....	187
(a) Zusammentreffen von Entnahmen und Verlustanteilen.....	189
(b) Zusammentreffen von Entnahmen und Gewinnanteilen.....	190
bb) Keine überschießende Außenhaftung iSv. § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG..	192
b) Haftungsminderung.....	194
aa) Minderung des Haftungsbetrages.....	194
bb) Vorangegangener erweiterter Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG.....	197
2. Rechtsfolgen.....	198
a) Zurechnung eines fiktiven Gewinns.....	198
aa) Ermittlung.....	199
bb) Behandlung des zuzurechnenden Gewinns im Rahmen des § 15a EStG.....	202
b) Begründung eines verrechenbaren Verlustes.....	203
3. Einlageerhöhung und Haftungserweiterung.....	204

III. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs, § 15a Abs. 5, § 13 Abs. 5, § 18 Abs. 4, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG	206
1. Der vergleichbare andere Unternehmer iSv. § 15a Abs. 5 EStG	207
a) Der als Mitunternehmer anzusehende stille Gesellschafter, § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG	207
aa) Das „Atypische“ am atypisch stillen Gesellschafter	208
bb) Der Vergleich mit dem Kommanditisten	210
cc) Die Konsequenz: Anwendung des § 15a EStG	211
b) Der Gesellschafter einer Gesellschaft iSd. bürgerlichen Gesetzbuches, § 15a Abs. 5 Nr. 2 EStG	212
2. § 15a EStG bei Überschußeinkünften	213
a) § 15a EStG beim stillen Gesellschafter	214
b) § 15a EStG bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG	217

Teil 3

Verfassungsrechtliche Erwägungen und Konsequenzen	224
§ 7 <i>Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG</i>	225
I. Verletzung des Bestimmtheitsgebots	227
1. Allgemeines zum Bestimmtheitsgebot	228
2. Das Bestimmtheitsgebot im Steuerrecht	231
3. § 15a EStG unter dem Blickwinkel des Bestimmtheitsgebots	233
a) § 15a Abs. 1 bis 3 EStG	234
b) Die Erweiterungen des Anwendungsbereichs auf andere Gewinneinkünfte und andere Mitunternehmer als den Kommanditisten	236
c) Die Erweiterung auf Überschußeinkünfte	237
II. Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG	240
1. Das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG	241
a) Strukturbedingte Offenheit des allgemeinen Gleichheitssatzes	241
b) Der materielle Gehalt des Gleichheitssatzes	244
aa) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	244
(1) Die Willkür-Formel des Bundesverfassungsgerichts	245
(2) Die „Neue Formel“ des Bundesverfassungsgerichts	247
bb) Konsequenzen aus der „Neuen Formel“ des Bundesverfassungsgerichts	249
(1) Die „Ungleichbehandlung von Personengruppen“ als Abgrenzungskriterium	249
(2) Die uneingeschränkte Anwendung der Neuen Formel	250
(3) Abgrenzung anhand der Unterscheidung von internen und externen Zwecken	252

2. Der Gleichheitssatz im Steuerrecht.....	255
a) Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit	257
b) Der Gedanke der Systemgerechtigkeit	260
c) Der Gesichtspunkt der Praktikabilität	264
3. § 15a EStG als gleichheitswidrige Norm.....	266
a) Der Regelungsgegenstand des § 15a EStG.....	266
aa) Die Ungleichbehandlung von Kommanditist und Komplementär.....	266
bb) Die Gleichbehandlung des Kommanditisten und anderer Unterneh- mer	270
(1) Der „beschränkt haftende Personengesellschafter“ als Typusbe- griff des § 15a EStG.....	270
(2) Typisierung als Mittel zur Verfolgung externer Zwecke	272
(3) Die Rechtfertigung von Typisierung.....	272
cc) Die Gleichbehandlung der verschiedenen Einkunftsarten.....	275
b) Der Maßstab für das Verlustausgleichspotential des § 15a EStG	277
aa) Das Kapitalkonto als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit.....	278
bb) Die Haftung als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit.....	279
c) Die systemgerechte Ausgestaltung des § 15a EStG.....	280
aa) Die Ungleichbehandlung von Innen- und Außenhaftung und der ver- schiedenen Formen der Außenhaftung	281
bb) Die unterschiedliche Berücksichtigung der Einlage- und Haftungs- minderung gegenüber der Einlageerhöhung und Haftungsweiterung	285
§ 8 Konsequenzen.....	286
I. Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse.....	287
1. Zu Teil 1	287
2. Zu Teil 2	289
3. Zu Teil 3	294
II. Schlußfolgerungen	296
1. Beibehaltung oder Abschaffung?.....	296
2. Systematische Stellung einer Verlustverrechnungsbeschränkung iSd. § 15a EStG	298
3. Die Ausgestaltung der Verlustverrechnungsbeschränkung.....	299
a) Nichtberücksichtigung zivilrechtlicher Haftung als Maßstab des Verlust- ausgleichs.....	299
b) Berücksichtigung der Einlagenerhöhung	301
c) Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich	302
aa) Der persönliche Anwendungsbereich.....	302
bb) Der sachliche Anwendungsbereich.....	303
4. Ein Vorschlag de lege ferenda.....	304
Literaturverzeichnis	306
Sachregister	320

Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Absicht
Abs.	Absatz
aF	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AuslInvG	Auslandsinvestitionsgesetz
BAFöG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Z)
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BK	Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Loseblatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche steuerjuristische Gesellschaft e.V. (Z)
DStR	Das deutsche Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVB1.	Deutsche Verwaltungsblätter
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Z)
EG	Europäische Gemeinschaften
EntwHG	Entwicklungshilfegesetz
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende
FA	Finanzamt
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
Hrsg.	Herausgeber
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
iE	im Ergebnis
iHv.	in Höhe von
iSv.	im Sinne von
iVm.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter

JbFfSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuer-Dialog
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
K/S	Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz Kommentar
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
L/B/M	Littmann/Bitz/Meinicke, Kommentar zum Einkommensteuerrecht
MDR	Monatschrift für Deutsches Recht
mE	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
nF	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Rdnr.	Randnummer
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite
Sgb.	Sozialgerichtsbarkeit (Z)
Stbg.	Die Steuerberatung
StbJb.	Steuerberaterjahrbuch
str.	streitig
StuW	Steuern und Wirtschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	vom
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer
WPg.	Wirtschaftsprüfung (Z)
zB	zum Beispiel
ZGR	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für Handelsrecht
Ziff.	Ziffer
ZRFG	Gesetz zur Förderung des Zonenrandgebiets

Einleitung

Die Arbeitsgruppe des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, die die endgültige Fassung der GmbH-Novelle vorbereitete, ließ sich dabei von folgenden formalen Kriterien leiten:

„Ein Paragraph sollte nicht mehr als drei Absätze haben, ein Absatz nicht mehr als drei Sätze, ein Satz nicht mehr als drei Zeilen“¹.

Der am 29. 8. 1980 in Kraft getretene § 15a EStG kann wohl mit Recht als signifikantes Beispiel für eine Gesetzgebung gelten, die diese an Übersichtlichkeit und Verständlichkeit ausgerichteten Maßstäbe ignoriert. Er besteht in seiner heutigen Fassung aus fünf Absätzen mit insgesamt 17 Sätzen und 649 Wörtern. Die Frage nach der Notwendigkeit einer solch komplexen Regelung erscheint daher schon aus diesem Grund berechtigt².

§ 1 Problemstellung

§ 15a EStG will den Verlustausgleich und -abzug von Kommanditisten und vergleichbaren anderen Unternehmern unabhängig von der realisierten Einkunftsart beschränken. Ihr Anteil am Verlust der Gesellschaft soll grundsätzlich nur in Höhe ihrer geleisteten Einlage oder einer bestehenden Außenhaftung an der steuerlichen Verlustberücksichtigung teilnehmen. Darüber hinausgehende Verlustanteile sollen lediglich zur Verrechnung mit späteren Gewinnen aus der selben Beteiligung zur Verfügung stehen. Mindert sich der Kapitaleinsatz bzw. der Haftungsumfang des Gesellschafters, wird ein darauf basierender Verlustausgleich oder -abzug vorangegangener Veranlagungszeiträume im Jahr der Minderung revidiert. So „einfach“ dies abstrakt noch klingen mag: Die Umsetzung in § 15a EStG erweist sich als ausgesprochen kompliziert.

§ 15a EStG stand allerdings nicht nur wegen seiner Länge, sondern vor allem wegen seiner als mißglückt empfundenen Ausgestaltung in der Kritik, bei der mit harten Worten nicht gegeizt wurde. Die Bezeichnungen reichten von

¹ Vgl. Bericht des Abgeordneten Helmrich, Stenographisches Protokoll über die 90. Sitzung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, 8. Wahlperiode, vom 27. 2. 1980, S. 35.

² Vgl. *Knobbe-Keuk*, „Unternehmenssteuerrecht“, 488: „Muß das sein?“

„Mißgeburt“³ bis hin zum „Erklärungsirrtum“⁴. Der Regelungszweck der Norm wurde ebenso in Frage gestellt, wie ihre Verfassungsmäßigkeit⁵. Sie wird als Investitionshemmnis ersten Ranges bezeichnet⁶ und es wurde versucht, ihren Anwendungsbereich auf sogenannte Verlustzuweisungsgesellschaften zu beschränken, da sie auch bei auf Gewinn angelegten Kommanditgesellschaften eine Finanzierung des eingesetzten Kapitals mit der sich aus den Anfangsverlusten ergebenden Steuerersparnis verhindert⁷. Ebenso wurde eine Streichung wegen Überflüssigkeit gefordert⁸.

Unsicherheiten über die Auslegung und Anwendung der Norm waren und sind daher in § 15a EStG nicht bloß theoretischer Natur⁹. Die Handhabung der Norm durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung hat im Laufe der letzten 16 Jahre mehrfach gewechselt. Wurde z.B. anfangs in das Kapitalkonto des Kommanditisten iSd. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auch sein positives und negatives Sonderbetriebsvermögen miteinbezogen, so wird seit dem Urteil des BFH vom 14. 5. 1991¹⁰, dem die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 20. 2. 1992 gefolgt ist¹¹, das Kapitalkonto des Kommanditisten allein nach der Steuerbilanz der Gesellschaft und etwaiger Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters bestimmt, was allerdings den Streit um die richtige Bestimmung des Kapitalkontos keineswegs beendet hat¹².

Die Probleme bei der Anwendung beschränken sich dabei nicht auf einige wenige Auslegungsfragen. § 15a EStG verlangt auf allen Anwendungsebenen schwierige Zuordnungsentscheidungen, deren Auswirkungen sich wegen seiner rechtstechnisch komplexen Ausgestaltung über die Veranlagungszeiträume hinweg potenzieren. So nimmt § 15a Abs. 3 EStG für den Fall einer nachträglichen Einlagen- oder Haftungsminderung einen Korrekturzeitraum von elf Jahren in den Blick, für den eine Art nachträgliche Schattenrechnung unter

³ Vgl. *Knobbe-Keuk*, „Kapitalkonto“, 2557.

⁴ Vgl. *Kreile*, „Erklärungsirrtum“, 437.

⁵ Vgl. statt vieler *Jakob*, „Verfassungsmäßigkeit“, 887 und *Haarmann/Sagasser*, „Gleichheitssatz“, 1692.

⁶ Stellungnahme des IDW in IDW-FN 1995, 140.

⁷ Vgl. schon *Biergans*, „Verluste“, 3; und *Jakob*, „Verfassungsmäßigkeit“, 894.

⁸ Vgl. *Söffing*, „Gewinnerzielungsabsicht“, 132; dagegen *Schmidt*, in: ders., § 15a, Rdnr. 30 und *v Beckerath/Feddersen*, in: *K/S*, § 15a, Rdnr. a 497.

⁹ So forderten die an der Ausgestaltung der Norm maßgeblich mitbeteiligten *Söffing/Wrede*, „Gesetz“, 365 schon kurz nach Inkrafttreten der Norm 1980 einen klarstellenden BMF-Erlass zu den in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG enthaltenen Verweisen, nach denen § 15a EStG auf diese Überschufeinkünfte sinngemäß anwendbar ist.

¹⁰ BStBl. 1992, 167.

¹¹ BStBl. I 1992, 123.

¹² Dazu ausführlich § 5 II.

„korrigierten“ Vorzeichen durchzuführen ist, um im Jahr der Einlagen bzw. Haftungsinderung das von § 15a Abs. 3 EStG gewollte Ergebnis herbeizuführen¹³.

Angesichts der Kontroversen um § 15a EStG ist es nicht verwunderlich, daß es für diese Arbeit eine Fülle von Literatur auszuwerten galt. Diese nimmt allerdings in der Regel nur punktuell zu einzelnen Auslegungsfragen Stellung, ohne ihre Ergebnisse anschließend wieder in den Gesamtzusammenhang des Regelwerks zu integrieren. Ein geschlossenes, aufeinander abgestimmtes Gesamtkonzept zu § 15a EStG fehlt vollständig. Dabei erwächst aus den unterschiedlichen Meinungen zu § 15a EStG eine Vielzahl von Kombinationsmöglichkeiten und unterschiedlichen Lösungsvarianten für ein und denselben Sachverhalt:

Betrachtet man eine Kommanditgesellschaft, an der neben typischen Kommanditisten auch Treugeber via Treuhandkommanditisten beteiligt sind, und nimmt einen Geschäftsverlauf an, der bei den Gesellschaftern zu negativen Kapitalkonten führt, kombiniert das mit einer später stattfindenden Einlagen- und Haftungsinderung und läßt die Gesellschafter nach fünf Jahren ihren Anteil veräußern bzw. verschenken, lassen sich für den einzelnen Gesellschafter mit den verschiedenen Lösungsansätzen in der Literatur bis zu 48 unterschiedliche steuerliche Ergebnisse begründen¹⁴. Dabei weichen die möglichen Ergebnisse derart voneinander ab, daß Auslegungsfragen des § 15a EStG für die betroffene Gesellschaft durchaus existentielle Bedeutung erlangen können.

Die meist nur zu punktuellen Auslegungsfragen entwickelten Ansichten, sowie die fehlende Vernetzung der Einzelprobleme des § 15a EStG begründen eine fast schon babylonische Verwirrung im Umgang mit § 15a EStG. Von seiten der steuerberatenden Berufe erntet man auf Nachfrage nur die flehentliche Bitte nach Abschaffung, aber auch seitens der Finanzverwaltung wird eine gewisse Ratlosigkeit im Umgang mit der Norm nicht geleugnet.

Auch wenn die vorliegende Arbeit versucht, eine komplette Übersicht über den Meinungsstand zu § 15a EStG zu geben, und die dabei auftretenden Probleme auf einer einheitlichen Auslegungsbasis zu lösen, bezieht sie ihre Rechtfertigung nicht nur aus praktischen Erwägungen. Denn auch die gründlichste Analyse von § 15a EStG vermag dessen immanente und konzeptionell bedingten Wertungswidersprüche nur aufzuzeigen, aber nicht zu überwinden. Mit

¹³ Dazu ausführlich § 6 II.

¹⁴ Ein solches Beispiel läßt sich allerdings sprachlich und optisch nicht mehr vermitteln. Um die Auswirkungen der verschiedenen Ansichten auf das steuerliche Ergebnis im Rahmen des § 15a EStG zu veranschaulichen, findet sich jedoch in der Einleitung des § 4 der Arbeit ein Beispiel, daß sich auf einen Kommanditisten und zwei Geschäftsjahre, sowie wenige Auslegungsfragen beschränkt. Dazu werden die dann bereits denkbaren acht verschiedenen steuerlichen Ergebnisse wiedergegeben. Selbst diese „reduzierte“ Veranschaulichung dürfte jedoch bereits an die Grenzen der Nachvollziehbarkeit stoßen.